NOU Norges offentlige utredninger 2008: 12

Revisjonsplikten for små foretak

NOU Norges offentlige utredninger 2008: 12

Revisjonsplikten for små foretak

Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 11. mai 2007.
Avgitt til Finansdepartementet 27. juni 2008.

Departementenes servicesenter
Informasjonsforvaltning

Oslo 2008

Norges offentlige utredninger
2008

Seriens redaksjon:
Departementenes servicesenter
Informasjonsforvaltning

---

1. Kvinner og homofile i trossamfunn.
   Barne- og likestillingsdepartementet.

2. Fordeling av inntekter mellom regionale helseforetak.
   Helse- og omsorgsdepartementet.

3. Sett under ett.
   Kunnskapsdepartementet.

4. Fra ord til handling.
   Justis- og politidepartementet.

5. Retten til fiske i havet utenfor Finnmark.
   Fiskeri- og kystdepartementet.

6. Kjønn og lønn.
   Barne- og likestillingsdepartementet.

7. Kulturmomsutvalget.
   Finansdepartementet.

8. Bourbon Dolphins forlis den 12. april 2007.
   Justis- og politidepartementet.

9. Med barnet i fokus.
   Barne- og likestillingsdepartementet.

10. Om grunnlaget for inntektsoppgjørene 2008.
    Arbeids- og inkluderingsdepartementet.

11. Yrkessykdommer.
    Arbeids- og inkluderingsdepartementet.

12. Revisjonsplikten for små foretak.
    Finansdepartementet.

ISSN 0333-2306
ISBN 978-82-583-0973-1

07 Gruppen AS, Oslo

Til Finansdepartementet

Revisjonspliktutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 11. mai 2007 for å utrede blant annet unntak fra revisjonsplikt for små foretak. Utvalget legger med dette frem sin innstilling.

Oslo, 27. juni 2008

Rune Sæbø
leder

Aasmund Eilifsen	Kjersti Elvestad	Else Annie Hansen
Per Hanstad	Ingebjørg Harto	Inger Helene Iversen
Sandra Riise	Ingjald Sørhøy	Odd Kristian Stavaas
Per Sigvald Wang		

Knut E. Lykke

Gunnar Knoph Berg

Innhold

1 Sammendrag ... 9
1.1 Summary in English ... 11

2 Utvalgets sammensetning og mandat ... 14

3 Historisk utvikling og gjeldende rett ... 17
3.1 Revisjonsinstituttets historiske utvikling i Norge ... 17
3.2 Tidligere vurderinger av revisjonspliktens omfang ... 17
3.2.1 Innledning ... 17
3.2.2 Revisorlovkomiteens innstilling 1957:18 ... 18
3.2.3 Ot. prp. nr. 41 (1962-63) Om lov om revisjon og revisorer ... 18
3.2.4 Innst. O. VII (1963-64) Om lov om revisjon og revisorer ... 18
3.2.5 NOU 1985:36 Revisors plikter og ansvar overfor det offentlige ... 18
3.2.6 Ot. prp. nr. 35 (1988-89) Om lov om endringer i revisorloven og visse andre lover ... 19
3.2.7 Innst. O. nr. 116 (1992-93) ... 19
3.2.8 NOU 1993:2 Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt ... 19
3.2.9 Ot. prp. nr. 34 (1993-94) Om lov om endringer i lov av 14. mars 1964 om revisjon og revisorer og visse andre lover ... 20
3.2.10 Innst. O. nr. 44 (1993-94) om lov om endringer i lov av 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer og visse andre lover ... 20
3.2.11 NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer ... 20
3.2.12 Ot. prp. nr. 75 (1997-98) Om lov om revisjon og revisorer ... 21
3.2.13 Innst. O. nr. 25 (1998-99) om lov om revisjon og revisorer ... 21
3.3 Revisjonsplikten i dag ... 21
3.3.1 Innledning ... 21
3.3.2 Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper ... 21
3.3.3 Norske avdelinger av utenlandske foretak (NUF) ... 21
3.3.4 Stiftelser ... 22
3.3.5 Enkeltpersonforetak ... 22
3.3.6 Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper ... 23
3.3.7 Partrederier ... 23
3.3.8 Statsforetak og interkommunale selskaper ... 23
3.3.9 Eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag ... 24
3.3.10 Samvirkeforetak ... 24
3.3.11 Foreninger ... 24
3.4 Særattestasjoner ... 24
3.4.1 Innledning ... 24
3.4.2 Generelt om særattestasjoner ... 25
3.4.3 Revisors attestasjoner til skatte- og avgiftsmyndighetene ... 26
3.4.4 Revisors redegjørelser og bekreftelser etter aksjeselskaps-lovgivningen – forholdet til EØS-retten ... 26

4 Regnskap og revisjon ... 29
4.1 Innledning ... 29
4.2 Regnskapene ... 29
4.3 Ansvar for regnskapet ... 29
4.3.1 Den regnskapspliktiges ansvar ... 29
4.4 Om autoriserte regnskapsførere ... 30
4.4.1 Innledning ... 30
4.4.2 Krav til autoriserte regnskapsførere ... 30
4.4.3 Regnskapsførers rolle ... 31
4.4.4 Regnskapsførerbransjen ... 32
4.4.5 Kvalitetskontroll ... 34
4.4.6 Autoriserte regnskapsføreres yrkesutøvelse ... 34
4.4.7 God regnskapsføringsskikk ... 34
4.5 Om revisjon og revisorer ... 35
4.5.1 Innledning ... 35
4.5.2 Krav til godkjente revisorer ... 35
4.5.3 Revisors rolle ... 36
4.5.4 Revisjonsbransjen ... 37
4.5.5 Kvalitetskontroll ... 38
4.5.6 Revisjonens innhold ... 38
4.5.7 God revisjonsskikk ... 39
4.5.8 Revisjonens utførelse ... 39
4.5.9 Øvrige oppgaver ... 40
4.6 Myndighetskontroll ... 40
4.6.1 Skattemyndighetene ... 40
4.6.2 Innsendingsplikt til Regnskapsregisteret ... 44
4.6.3 Kredittilsynet ... 44

5 Revisjonsplikten for små foretak i andre europeiske land ... 45

5.1 Innledning ... 45
5.2 Revisjonsplikten etter EU-retten ... 45
5.2.1 EUs forenklingspolitikk ... 45
5.2.2 EU-retten ... 45
5.3 Revisjonsplikten i andre land ... 46
5.3.1 Innledning ... 46
5.3.2 Særlig om revisjonspliktreformen i Danmark ... 46
5.3.3 Særlig om revisjonspliktreformen i Finland ... 48
5.3.4 Den svenske utredningen om lettelse i revisjonsplikten ... 49
5.3.5 Særlig om revisjonspliktreformen i Storbritannia ... 52
5.3.6 Revisjonsplikten i enkelte øvrige EU-land ... 54

6 Bør revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper? ... 56
6.1 Innledning ... 56
6.2 Grunner som taler for å videreføre revisjonsplikten for små aksjeselskaper – kontrollhensynet ... 58
6.2.1 Aksjeeieres nytte av revisjonsplikten ... 58
6.2.2 Ledelsens kontrollbehov ... 58
6.2.3 Kreditorers nytte av pålitelig regnskapsinformasjon ... 58
6.2.4 Revisjon som bidrag til kapitalbeskyttelsen i aksjeselskaper ... 61
6.2.5 Samfunnets behov for revisjon ... 61
6.3 Særattestasjonenes betydning for vurderingen av revisjonsplikten for små aksjeselskaper ... 63
6.3.1 Innledning ... 63
6.3.2 Krav om særattestasjoner etter aksjeselskapslovgivningen ... 63
6.3.3 Øvrige krav om særattestasjoner ... 64
6.4 Grunner som taler mot å videreføre revisjonsplikten for små aksjeselskaper ... 65
6.4.1 Kostnadene med revisjonsplikten ... 65
6.4.2 Forenkling og tilrettelegging av regelverket ... 67
6.4.3 Utviklingen i andre land ... 67
6.5 Andre virkemidler som kan kompensere for bortfall av revisjonsplikten ... 67
6.6 Nærmere om argumentene for og mot revisjonsplikt for små aksjeselskaper og avveiningen av dem ... 69
6.7 Flertallets innstilling ... 72
6.7.1 Innledning ... 72
6.7.2 Behovet for revisjonsplikt av hensyn til de ulike brukerinteressene ... 72
6.7.3 Aksjelovgivningen og tvangsavvikling ... 74
6.7.4 Foretakenes kostnader og samfunnsmessig nytte som følge av revisjonsplikt ... 74
6.7.5 Forholdet til andre land ... 75
6.7.6 Bruk av autorisert regnskapsfører ... 75
6.7.7 Forenkling og tilrettelegging av regelverket ... 75
6.7.8 Oppsummering ... 76
6.7.9 Utvalgsleder Sæbøs begrunnelse ... 76
6.8 Særmerknad fra medlemmene Harto, Riise og Sørhøy ... 76
6.8.1 Innledning ... 76
6.8.2 Behovet for revisjonsplikt av hensyn til de ulike brukergruppene ... 77
6.8.3 Kostnader ved revisjon ... 82
6.8.4 Internasjonale forhold – andre land ... 83
6.8.5 Bruk av autorisert regnskapsfører ... 84
6.8.6 Forenkling og behovet for en forenklet aksjonærlovgivning ... 84
6.8.7 Forholdet mellom regnskapsplikt og revisjon, og forholdet til aksjelovgivningen ... 85
6.8.8 Oppsummering og konklusjon ... 85
6.9 Merknad fra medlemmet Elvestad ... 86

7 Om revisjonsplikten for øvrige foretaksformer ... 88
7.1 Innledning ... 88
7.2 Revisjonsplikten for allmennaksjeselskaper ... 88
7.3 Revisjonsplikt for norske avdelinger av utenlandske foretak ... 89
7.3.1 Innledning ... 89
7.3.2 NUF i Norge ... 90
7.3.3 Motiver for å drive virksomhet i NUF ... 90
7.3.4 Skattedirektoratets høringsnotat i 2005 ... 91
7.3.5 Utvalgets vurderinger ... 91
7.4 Revisjonsplikt for stiftelser ... 92
7.4.1 Innledning ... 92
7.4.2 Utvalgets vurderinger ... 92
7.5 Om enkeltpersonforetak, ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og partrederier ... 93
7.5.1 Enkeltpersonforetak ... 93
7.5.2 Ansvarlige selskaper ... 94
7.5.3 Kommandittselskaper ... 95
7.5.4 Partrederier ... 95

7.6 Øvrige sammenslutningsformer 95
7.6.1 Statsforetak og interkommunale selskaper 95
7.6.2 Eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag 95
7.6.3 Samvirkeforetak..... 96
7.6.4 Foreninger..... 96

8 Frivillig revisjon 97
8.1 Innledning 97
8.2 Utvalgets vurderinger 97
8.2.1 Utgangspunktet 97
8.2.2 Mindre omfattende revisjon ved frivillig revisjon?..... 97
8.2.3 Mindre strenge uavhengighetsregler?..... 98
8.2.4 Informasjon i revisjonsberetningen eller i årsberetningen 98
8.2.5 Revisors rapporterings- og opplysningsplikt 98
8.2.6 Revisors taushetsplikt..... 98
8.2.7 Revisors rett og plikt til å si fra seg oppdrag 99
8.2.8 Ny revisor 99
8.2.9 Andre bestemmelser 100
8.3 Utvalgets konklusjon..... 100

9 Utformingen av et eventuelt unntak fra revisjonsplikt for små foretak..... 101
9.1 Innledning 101
9.2 Kriterier og terskelverdier 101
9.2.1 Driftsinntekter/omsetning..... 101
9.2.2 Balanse 101
9.2.3 Antall ansatte/årsverk..... 102
9.2.4 Andre mulige kriterier 102
9.2.5 Samlet vurdering 102
9.3 Konsernforhold..... 103
9.4 Adgang for offentlige myndigheter til å pålegge revisjon..... 104
9.4.1 Innledning – nærmere om behovet for adgang for offentlige myndigheter til å pålegge revisjon..... 104
9.4.2 Personell kompetanse..... 105
9.4.3 Materiell kompetanse 105
9.5 Minoritetsvern 106
9.6 Tilvalgsordning eller fravalgsordning? 106

10 Hvilke konsekvenser bør eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper få for særattestasjonskrav.....107
10.1 Innledning.....107
10.2 Attestasjoner til skatte- og avgiftsmyndighetene.....107
10.3 Krav om særattestasjoner etter aksjelovgivningen.....107
10.4 Øvrige krav om særattestasjoner 108

11 Økonomiske og administrative konsekvenser 109

12 Merknader til de enkelte bestemmelsene 110
12.1 Forslag om lovendringer dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper 110
12.1.1 Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) 110
12.1.2 Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) ...110
12.1.3 Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) 110
12.1.4 Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) 110
12.1.5 Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) 112
12.1.6 Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).....112
12.2 Forslag om lovendringer dersom det ikke innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper 112

13 Lovforslag.....114
13.1 Forslag om lovendringer dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper 114
13.2 Forslag om lovendringer dersom revisjonsplikten videreføres for samtlige aksjeselskaper.....116

Vedlegg
1 Oversikt over særattestasjoner.....117
2 Utdrag fra internasjonalt regelverk...121

Kapittel 1
Sammendrag

Kapittel 3, 4 og 5 inneholder redegjørelser for regnskaps- og revisjonslovgivning, regler om særattestasjoner, omtale av profesjoner som befatter seg med regnskaps- og revisjonslovgivningen samt internasjonale forhold. Fremstillingen i disse kapitlene gir et bakgrunnsteppe for utvalgets vurderinger av omfanget av revisjonsplikten for små foretak. Disse vurderingene er inntatt i kapittel 6 (små aksjeselskaper) og kapittel 7 (andre små foretak). Videre drøfter utvalget i kapittel 8 om det er behov for særlige regler for revisjonen av foretak som velger å ha revisjon selv om de ikke har en plikt. For det tilfelle at lovgiver vedtar å innføre unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, drøfter utvalget i kapittel 9 hvordan et slikt unntak bør utformes og hvilke endringer i gjeldende rett som i så fall bør gjennomføres. Videre drøfter utvalget i kapittel 10 hvilke konsekvenser et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør få for krav om særattestasjoner. I kapittel 11 redegjøres det for økonomiske og administrative konsekvenser av utvalgets lovforslag. I kapittel 12 er inntatt merknader til de enkelte bestemmelsene. I kapittel 13 er inntatt lovforslaget.

Utredningens beskrivende del (kapittel 3, 4 og 5) inneholder en fremstilling av formålet med regnskapene og de virkemidler som bidrar til at regnskapene skal kunne gi et rettvisende bilde av foretakets resultat og stilling. Det gis en redegjørelse for revisjonens historikk, revisorenes yrkesutøvelse, utdanning, autorisasjonsordningen og det offentlige tilsynet med revisorer. Det gis videre en redegjørelse for reguleringen av autoriserte regnskapsførere, regnskapsføreres yrkesutøvelse, skattemyndighetene og de offentlige skatterevisorenes funksjon. Gjeldende regler om revisjonsplikten i Norge og utviklingen av den blir gjennomgått. Det samme blir utviklingen i Europa de senere år, med særlig vekt på de reformer som er gjennomført i enkelte land.

Utvalgets flertall går inn for at revisjonsplikten videreføres for alle aksjeselskaper. Flertallet legger avgjørende vekt på revisjonens betydning for korrekt skatte- og avgiftsberegning og forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet. Ved videreutviklingen av maskinelle systemer for innberetning av og kontroll med opplysninger om skattepliktige ytelser for skatteyterne, er kontroll av grunnlagsdata avgjørende for riktig skatte- og avgiftsberegning. Flertallet legger også stor vekt på at revisjon må sees i sammenheng med regnskapsrettslige regler for aksjeselskaper, herunder årsoppgjørsplikten, samt aksjerettslige regler om bundet egenkapital og vern av denne. Etter flertallets oppfatning må det antas at det kreditorvern som følger av de aksjeselskapsrettslige kapitalreglene vil kunne bli svekket ved opphevelse av revisjonsplikten.

Hoveddelen av medlemmene som utgjør flertallet, legger også vekt på at foretakene selv har nytte av revisjon, og at det må antas at transaksjonskostnadene for foretak vil øke ved en lettelse i revisjonsplikten. Betydningen av den kostnadsbesparelse små aksjeselskaper vil kunne oppnå som følge av eventuell opphevelse av revisjonsplikten samt andre forhold som kunne tale for en slik endring, er etter denne delen av flertallets oppfatning ikke tilstrekkelig til å oppveie de ulemper en slik endring ville få for samfunnsinteressene og kreditorene.

Et *mindretall* av utvalget går inn for å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper. For mindretallet er det avgjørende at kostnadene ved revisjon er betydelige for små foretak, både isolert for det enkelte mindre selskap, og aggregert på samfunnsnivå, at nytten de ulike brukerne av de små aksjeselskapenes regnskaper har av at de er revidert er begrenset, at alle land i EU vurderer det som hensiktsmessig å avvikle eller ikke ha revisjonsplikt for små aksjeselskaper, og at den internasjonale utviklingen tilsier en endring også ut ifra rene harmoniseringshensyn. I tillegg kommer at det fra et forenklingssynspunkt og ut ifra behovet for å redusere de administrative kostnadene særlig for de mindre bedriftene, er et ønske om å fjerne kostnadskrevende regler som ikke har en tilsvarende samfunnsmessig nytteeffekt.

Dette kan bidra til å senke terskelen for å etablere næringsvirksomhet, noe som i seg selv er øn-

skelig fra et verdiskapingsståsted. Mindretallet ser en fjerning av revisjonsplikten for de små aksjeselskapene som et første ledd i en helt nødvendig revisjon og gjennomgang av aksjeselskapslovgivningen med sikte på å etablere enklere og mer hensiktsmessige regler for disse små selskapene.

Disse medlemmene mener at det ikke foreligger tungtveiende samfunnsmessige hensyn for at disse bedriftene skal bli underlagt en lovpålagt revisjon. Selskapene bør selv kunne vurdere hvilken nytte de har av revisjon og kjøpe inn de regnskaps- og revisjonstjenester den enkelte bedrift har nytte av.

Også mindretallet legger til grunn at opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper isolert sett må antas å medføre en svekkelse av kvaliteten på skatte og avgiftsgrunnlag, men mener at dette er konsekvenser som effektivt bør kunne motvirkes av andre tiltak. Når en tar i betraktning at ansvaret for korrekte regnskaper ligger hos selskapets ledelse, at de fleste små aksjeselskaper benytter autorisert regnskapsfører og at skattemyndighetenes kontrollsystemer er under modernisering med sikte på mer effektiv og målrettet oppfølging av de regnskapspliktige, mener mindretallet at det kontrollregimet som pålegges disse selskapene, er for omfattende.

Dersom lovgiver innfører unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, foreslår *utvalget* at unntaket omfatter aksjeselskaper med driftsinntekter under fem millioner kroner, men bare dersom balansen ikke overstiger 20 millioner kroner eller selskapet ikke har gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 10 årsverk. For aksjeselskaper som omfattes av en slik eventuell unntaksregel, og som er stiftet forut for innføringen av en slik regel, foreslår utvalget at revisjonsplikten gjelder inntil aksjeselskapet har vedtatt ikke å ha revisjon. Det foreslås at aksjeselskaper som stiftes senere, uten videre er fritatt for revisjonsplikt så lenge de fyller vilkårene for unntak.

Utvalget foreslår at det ved eventuell innføring av unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper også innføres et minoritetsvern for aksjeeiere, ved at aksjeeiere som representerer minst 10 % av selskapskapitalen skal kunne kreve revisjon. Videre foreslås en adgang for skattekontorene til å pålegge aksjeselskaper å få utført revisjon i inntil tre år dersom det konstateres vesentlige brudd på bestemmelser i eller i medhold av ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven og bokføringsloven.

Utvalget foreslår videre at regnskapspliktige norske avdelinger av utenlandske foretak (NUF) med begrenset deltageransvar, likebehandles med aksjeselskaper for så vidt gjelder revisjonsplikt. Dette innebærer – hvis flertallets forslag om videreføring av revisjonsplikten for samtlige aksjeselskaper blir fulgt – at samtlige regnskapspliktige NUF med begrenset deltageransvar, får revisjonsplikt. Forslaget er begrunnet med at det ikke kan ses å være noen vesentlig grunn som skulle tilsi at regnskapspliktige NUF med begrenset deltageransvar reguleres på annen måte enn aksjeselskaper i forhold til revisjonsplikt. Dersom mindretallets forslag om opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper blir fulgt, innebærer forslaget om likebehandling av NUF med begrenset deltageransvar og aksjeselskaper, i hovedsak videreføring av gjeldende rett om revisjonsplikt for NUF. Forslaget om innføring av rett for aksjeeierminoritet til å kreve revisjon er begrenset til å omfatte aksjeselskaper.

Utvalget går i hovedsak inn for å videreføre unntakene fra revisjonsplikt for de foretaksformer som i dag er unntatt etter bestemmelsen i revisorloven § 2-1 annet ledd.

Utvalget har vurdert reglene om frivillig revisjon i lys av eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Utvalget foreslår at frivillig revisjon fortsatt skal utføres etter reglene i revisorloven. Etter utvalgets oppfatning er det ikke tilstrekkelige hensyn som taler for å gjennomføre lettelser i de pliktene som påligger revisor i de tilfellene revisjonen gjennomføres frivillig.

Utvalget går inn for å videreføre aksjelovgivningens regler om særattestasjoner, herunder de aksjeselskapsrettslige attestasjonsreglene, selv om det skulle bli innført unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Et *mindretall* i utvalget mener at det uavhengig av om revisjonsplikten videreføres for de små aksjeselskapene bør foretas en nærmere gjennomgang av de aksjerettslige særattestasjonene. Det faller etter mindretallets oppfatning utenfor utvalgets mandat å gå inn på en slik vurdering. Etter mindretallets oppfatning bør en slik vurdering foretas i forbindelse med en bred, kritisk gjennomgang av gjeldende aksjeselskaps- og regnskapslovgivning med sikte på regelforenkling og kostnadsreduksjonen for små aksjeselskaper. For så vidt gjelder andre særattestasjoner foreslår utvalget at dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper, bør alle relevante myndigheter og faginstanser foreta en kritisk gjennomgang av slike særattestasjoner på sine ansvarsområder, med henblikk på å vurdere om de fortsatt er hensiktsmessig utformet og tilstrekkelig begrunnet i lys av en slik lovendring.

1.1 Summary in English

Chapters 3, 4 and 5 describe accounting and auditing legislation, rules pertaining to special certifications, a discussion of professions that concern themselves with accounting and auditing legislation plus international matters. The presentation in these chapters provides a background for the committee's assessment of the scope of the statutory audit for small business enterprises. These assessments are found in Chapter 6 (small limited liability companies) and Chapter 7 (other small business enterprises). In addition, in Chapter 8, the committee discusses whether there is a need for special rules for the audit of business enterprises that elect to be audited even if they are not obliged by law to do so. Should the legislator resolve to introduce exemptions from the statutory audit for small limited companies, the committee discusses in Chapter 9 how such exemptions should be phrased and, if so which amendments should be made to the current body of law. Furthermore, the consequences that any exemption from statutory auditing for small limited liability companies ought to have for requirements concerning special certification are discussed in Chapter 10. In Chapter 11, economic and administrative consequences of the committee's draft legislation are discussed. In Chapter 12, comments on the individual provisions are presented. In Chapter 13, the draft legislation is presented.

The study's descriptive part (Chapters 3, 4 and 5) contains a presentation of the objective of the annual accounts and the policy instruments that help enable the accounts to give a true and fair view of the business enterprise's results and financial position. An account is given of the history of the auditing profession, the auditors' professional activities, education, the authorisation scheme and the government supervision of auditors. In addition, an account is given of the regulation of authorised external accountants, external accountants' professional activities, the tax authorities and the function of the government tax auditors. The current body of rules pertaining to statutory audit in Norway and the developments of those rules are reviewed, and likewise the development in Europe in recent years, with special emphasis on the reforms that have been made in individual countries.

The majority of the committee is in favour of preserving statutory audit for all limited liability companies. The majority place conclusive importance on the role of statutory audit for the correct calculation of taxes and duties and the prevention and exposure of white-collar crime. In connection with the continued development of computer based systems for the reporting of and control of information on taxable payments for tax payers, control of basic input is of crucial importance for correct assessment of taxes and duties. The majority also place considerable emphasis on ensuring that statutory audit is considered in the context of rules from accounting law pertaining to limited companies, including the duty to submit an annual report and accounts, plus rules of corporate law pertaining to undistributable equity and its protection. In the opinion of the majority, it must be assumed that the protection of creditors resulting from the capital rules pertaining to corporate law may be weakened by the abrogation of statutory auditing.

The majority of the members who constitute the majority also emphasise that the business enterprises themselves benefit from an audit and that it must be assumed that a relaxation of statutory audit will result in an increase in the transaction costs for business enterprises. In the opinion of these members, the significance of the cost savings that small limited companies may achieve as a result of an abrogation of statutory auditing if it should occur plus other factors that might argue in favour of such a change, are not sufficient to compensate for the disadvantages such a change would entail for the interests of creditors and the society at large.

A *minority of the committee* is in favour of abrogating statutory audit for small limited liability companies. For the minority, it is crucial that the cost of auditing is substantial for small business enterprises, both individually for each small company and aggregated at the level of society as a whole, that the benefits the different users of the small limited companies' accounts derive from their being audited are limited, that all countries in the EU consider it appropriate to phase out or not have statutory auditing of small limited companies and that the international trend also warrants a change on the basis of harmonisation alone. In addition, from the point of view of simplification and on the need to reduce the administrative costs, especially for the smaller firms, there is a desire to set aside cost-intensive rules that do not have an equivalent social benefit.

This can help lower the threshold for establishing business activity, which in itself is desirable in order to promote economic growth. The

minority regards an abrogation of statutory audit for the small limited companies as a first step in an absolutely necessary revision and review of the corporate legislation with the aim of establishing simpler and more appropriate rules for these small companies.

These members are of the opinion that there are no convincing social reasons for subjecting these firms to a statutory audit. The companies themselves should be able to determine what benefit they will derive from auditing and purchase the accounting and auditing services they consider beneficial.

The minority also reasons that the abrogation of statutory audit for individual small limited companies must be assumed to entail a weakening of the quality of the tax base, but maintains that it ought to be possible to effectively counteract this result by other measures. Considering that the responsibility for correct accounts lies with the company's management, that most small limited companies make use of authorised accountants and that the tax authorities' control systems are undergoing modernisation with the aim of a more efficient and targeted monitoring of the entities that are legally bound to maintain accounting records, the minority think that the control regime that is imposed on these companies is too extensive.

If the legislator introduces an exemption from statutory auditing for small limited companies, *the committee* proposes that the exemption include limited companies with operating revenue of less than NOK five million, but only if their balance sheet does not exceed NOK 20 million or the company does not have an average number of employees exceeding 10 full-time equivalent positions. For limited companies that are encompassed by an exemption and were founded prior to the introduction of this legislation, the committee recommends that statutory audit applies until the limited company has decided not to have an audit. It is further proposed that limited liability companies founded after the introduction of such legislation are to be exempted automatically from statutory audit as long as they meet the conditions for exemption.

The committee proposes that in the event of any introduction of exemptions from statutory auditing for small limited companies, a safeguard also be introduced for minority shareholders, by stipulating that shareholders who represent at least 10 % of the limited liability company's capital may demand an audit. Furthermore, it is proposed that the tax offices may impose an audit on limited liability companies for up to three years if significant violations of provisions in or pursuant to the Tax Assessment Act, the Act relating to Value-added Tax, the Tax Paying Act and the Bookkeeping Act are ascertained.

The committee also proposes that Norwegian branches of foreign business enterprises (NUFs) with limited participant liability that are legally bound to maintain accounting records are to be treated equivalently to limited companies with respect to statutory audit. This entails – if the majority's recommendation to continue statutory auditing for all limited companies is put into practice – that all said NUFs will be subject to statutory auditing. The proposal is based on the argument that there do not appear to be any significant grounds that should warrant that said NUFs be regulated differently than limited companies with regard to statutory audit. If the minority's recommendation regarding abrogation of statutory auditing for small limited companies is put into practice, the proposal for equal treatment of NUFs with limited participant liability and limited companies primarily entails a continuation of current law relating to statutory auditing for NUFs. The proposal concerning the introduction of the right of a shareholder minority to demand an audit only relates to limited liability companies.

The committee is on a whole in favour of continuing the exemptions from statutory auditing for the forms of business enterprises that are currently exempted pursuant to the provisions of Section 2-1, paragraph two of the Audit and Auditors Act.

The committee has evaluated the rules concerning voluntary auditing in light of any abrogation of statutory auditing for small limited companies. The committee recommends that voluntary auditing shall continue to be performed pursuant to the rules in the Audit and Auditors Act. In the committee's opinion, the arguments for relaxing the obligations that are incumbent upon an auditor in the cases where the audit is performed voluntarily do not carry sufficient weight.

The committee is in favour of preserving the corporate legislation's rules concerning special certifications, including the certification rules pertaining to corporate law, even if exemptions from statutory auditing should be introduced for small limited companies. A *minority* in the committee think that regardless of whether the statutory auditing should be continued for the small limited companies, a closer review of the special certifications pertaining to corporate law ought to be con-

ducted. In the opinion of the minority, it is outside the mandate of this committee to make this kind of assessment. In the minority's opinion, this kind of assessment ought to be made as part of a broad, critical review of the current corporate and accounting legislation with the aim of simplifying rules and reducing costs for small limited companies. With regard to other special certification, the committee recommends that if statutory auditing is abrogated for small limited companies, all relevant authorities and professional bodies ought to conduct a critical review of these special certifications in their areas of responsibility, with a view to evaluate whether they are still appropriately formulated and sufficiently justified in light of this kind of amendment to the law.

Kapittel 2
Utvalgets sammensetning og mandat

Utvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 11. mai 2007 for å utrede unntak fra revisjonsplikt for små foretak.

Utvalget fikk følgende sammensetning:

- Professor Rune Sæbø, Universitetet i Bergen (leder)
- Professor Aasmund Eilifsen, Norges Handelshøyskole (NHH)
- Seksjonssjef Kjersti Elvestad, Kredittilsynet
- Revisjonssjef Else Annie Hansen, Landsorganisasjonen (LO)
- Administrerende direktør Per Hanstad, Den norske Revisorforening (DnR)
- Avdelingsdirektør Ingebjørg Harto, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Seniorrådgiver Inger Helene Iversen, Skattedirektoratet
- Administrerende direktør Sandra Riise, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Kredittsjef Odd Kristian Stavaas, Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)
- Statsautorisert revisor, Ingjald Sørhøy, HSH
- Fungerende lovrådgiver Per Sigvald Wang, Justisdepartementet

Utvalgets sekretærer har vært:

- Førstekonsulent Markus Heistad, Finansdepartementet (frem til 14. mars 2008)
- Rådgiver Gunnar Knoph Berg, Finansdepartementet (fra 20. januar 2008)
- Seniorrådgiver Knut E. Lykke, Kredittilsynet

Utvalget ble gitt følgende mandat.

> «Revisjon skal bidra til at kreditorer, investorer, skattemyndigheter og andre brukere av regnskapsinformasjon har sikkerhet for at informasjonen i foretakenes årsregnskaper er korrekt. Det gjelder også en rekke andre krav i lovgivningen om revisorbekreftelse av ulike forhold, såkalte særattestasjoner. Revisor har omfattende tilgang til informasjon om de foretakene som revideres, regnskapsbrukerne sparer ressurser til egen kontroll og de enkelte regnskapsbrukerne får lik tilgang på revidert informasjon. Utøvelsen av revisors funksjoner skal dermed medvirke til effektiv ressursallokering og til bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder kriminalitet på skatte- og avgiftsområdet. Krav til revisjon har en særskilt begrunnelse for aksjeselskaper og andre foretaksformer uten eiere som hefter fullt ut for foretakets forpliktelser. Samtidig medfører revisjon kostnader for foretakene. For lovpålagt revisjonsplikt må det kreves at disse kostnadene står i rimelig forhold til nytten ved revisjon.
>
> Hovedregelen i revisorloven er at regnskapspliktige foretak har revisjonsplikt. Det er fastsatt unntak fra revisjonsplikten for foretak der driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner. Unntaket fra revisjonsplikten gjelder ikke for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, stiftelser og visse andre nærmere angitte foretak.
>
> EØS-regler som svarer til direktiv 78/660/EØF krever at nasjonal lovgivning faststetter revisjonsplikt for aksjeselskaper og lignende selskapsformer. Direktivet tillater at det gjøres unntak fra revisjonsplikt for små selskaper, som etter direktivet er selskaper som ikke overstiger to av følgende tre terskelverdier – årlig salgsinntekt 8 mill. euro, balansesum 4 mill. euro, antall ansatte 50. De fleste EU-land har benyttet adgangen til å gjøre unntak fra revisjonsplikt for små foretak, og enkelte har benyttet maksimalgrensene. I de nordiske land har imidlertid alle aksjeselskaper hatt revisjonsplikt uavhengig av størrelse. Dette er nå i ferd med å endre seg. Danmark og Finland har nylig innført unntak fra revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene (grensen for årlig salgsinntekt er satt til henholdsvis 3 mill. danske kroner og 300.000 euro). I Sverige har et utvalg fått i oppdrag å utrede revisjonsplikt for små foretak. Etter mandatet skal utvalget foreslå unntak for de minste selskapene.
>
> Regjeringen har satt i gang et prosjekt for å kartlegge og redusere næringslivets administrative kostnader med å oppfylle offentlige informasjonskrav. Kostnadene ved revisjonsplikt skal inngå i kartleggingen.

Direktiv 2006/43/EF om revisjon og revisorer av 17. mai 2006 er besluttet inntatt i EØS-avtalen med forbehold for Stortingets godkjenning. Direktivet skal være gjennomført i nasjonal lovgivning innen 1. juli 2008. Direktivet gir grunnlag for at EU-kommisjonen skal fastsette de internasjonale revisjonsstandardene ISA som EU-regler. De norske standardene for god revisjonsskikk bygger på ISA-standardene. Departementet legger likevel til grunn at kravene til omfanget av revisjonen i praksis vil øke, særlig for små foretak, ved gjennomføring av ISA-standardene direkte i lovverket. På grunn av behov for modernisering av ISA-standardene, er det ventet at det vil ta tid å få fastsatt standardene som EU- og EØS-regler.

På bakgrunn av de forholdene som er nevnt her, anser Finansdepartementet at det er behov for utrede unntak fra revisjonsplikt for små foretak også i Norge.

Nye unntak fra revisjonsplikt
Utvalget skal utrede unntak fra revisjonsplikt for små foretak som i dag er revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1, jf. særlig annet ledd fjerde punktum nr. 1 til 5. Utvalget skal identifisere, vurdere og avveie de hensyn som taler for og mot nye unntak fra revisjonsplikt. Utvalget skal vurdere om særskilte hensyn gjør seg gjeldende for enkelte foretaksformer, og særskilt vurdere behovet for unntak fra revisjonsplikt for små stiftelser*.

En rekke bestemmelser i andre lover, forskrifter eller krav fra offentlige myndigheter, krever revisorbekreftelse av ulike forhold, såkalte særattestasjoner, eller at revisor må utføre andre oppgaver for den revisjonspliktige. Utvalget skal vurdere om og i hvilke tilfeller unntak fra revisjonsplikt også bør gjøres gjeldende for krav om særattestasjoner og andre oppgaver som revisor skal utføre.

Det skal utredes hvilke terskelverdier som i tilfelle bør settes for revisjonsplikt. Utvalget skal ha som utgangspunkt at det ikke skal være forskjell i revisjonsplikten avhengig av om foretaket driver virksomhet i Norge i norskregistrert utenlandsk selskap (NUF) eller om selskapet er norsk.

Utvalget skal vurdere om det overfor foretak som eventuelt foreslås unntatt fra revisjonsplikt bør oppstilles alternative krav som kan ivareta de hensyn som i dag ivaretas av revisjonsplikten og de ulike kravene til særattestasjoner og andre oppgaver som revisor skal utføre, eller om andre virkemidler kan ivareta disse hensynene. Utvalget skal vurdere om det bør gis hjemmel for at skattemyndigheter eller andre myndigheter ved enkeltvedtak kan pålegge revisjonsplikt for virksomheter som ellers er unntatt fra revisjonsplikt. Utvalget skal videre vurdere behovet for særskilte regler om revisjon av foretak som ikke har revisjonsplikt (regulering av frivillig revisjon). For aksjeselskaper skal utvalget ta i betraktning den betydningen revisjonsplikt har for kontroll med oppfyllelse av aksjelovgivningens krav om bundet egenkapital.

Utvalget skal redegjøre for revisjonsplikten i andre land og utvalgets vurdering av de løsningene som der er valgt for de minste foretakene. Det skal redegjøres særskilt for de lovendringer som nylig er gjennomført eller som for tiden vurderes i Danmark, Finland og Sverige.

Differensierte krav til revisjon og revisor
Utvalget skal vurdere muligheten for, innenfor de rammer som følger av EØS-avtalen, og hensiktsmessigheten av å sette strengere krav til revisjonshandlinger eller til revisor og revisjonsselskapet ved revisjon av store foretak enn ved revisjon av mindre foretak.

Økonomiske og administrative konsekvenser mv.
Utvalget skal vurdere økonomiske og administrative konsekvenser, og herunder analysere kostnader og nytte, av de forslag som fremmes.

Frist og endringer i mandatet
Finansdepartementet kan gjøre tilføyelser og endringer i mandatet.

Utvalget skal avgi innstilling til Finansdepartementet innen 2. juni 2008.»

Utvalget har avholdt møte med en representant for Econ Pöyry, som presenterte en rapport som er utarbeidet på oppdrag fra Den norske Revisorforening.[1] Representanter for Oslo ligningskontor (nå Skatt øst) og Økokrim har også deltatt på møter i utvalget.

Utvalgslederen og sekretariatet avholdt møte med den svenske utrederen og sekretariat som har vurdert revisjonsplikten i Sverige. Det ble også avholdt møte med en representant for den svenske revisorforeningen FAR/SRS, samt et felles møte med representanter for Skattevärket og Ekobrottsmyndigheten. En representant for sekretariatet avholdt et felles møte med den svenske utrederen og hans sekretariat og tre repre-

[1] Econ: Rapport 2007-049 31. mai 2007 Konsekvenser av avskaffelse av lovpålagt revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Utarbeidet for Den norske Revisorforening.

sentanter fra den danske Ervervs- og selskapsstyrelsen samt én representant fra det danske Skat. Det ble videre avholdt felles møte med de to danske revisorforeningene. Foreningen Registrede Revisorer (FRR) og Foreningen av Statsautoriserte Revisorer (FSR). En representant for sekretariatet avholdt et tilsvarende møte med to representanter fra det finske Handels- og industridepartementet.

Kapittel 3
Historisk utvikling og gjeldende rett

3.1 Revisjonsinstituttets historiske utvikling i Norge

Fra første halvdel av det nittende århundre begynte banker og forsikringsselskaper å kreve attestasjoner av sine kunders regnskapsopplysninger. Det fantes imidlertid ingen normer for hvem som skulle gi slike attestasjoner. I praksis ble attestasjonene gjerne gitt av bankfolk og bokholdere, og arbeidsmetoden bestod hovedsakelig av bilagskontroll.

Den første lovbestemmelse som regulerte revisjon kom ved endring i daværende konkurslov i 1899. Retten kunne etter lovendringen oppnevne en person som skulle gjennomgå skyldnerens regnskaper. Personen måtte være sakkyndig og uavhengig av skyldneren. Det hadde allerede på dette tidspunktet fremkommet forslag om en autorisasjonsordning, som fantes i England, men forslaget ble ikke fulgt opp.

I aksjeloven som ble vedtatt i 1910, var det bestemmelser om revisjon for å sikre at regnskapene var i orden av hensyn til aksjeeiere og kreditorer. For aksjeselskaper har det vært revisjonsplikt siden den gang. Det ble i første omgang ikke stilt krav til revisors kvalifikasjoner eller habilitet, og det var heller ikke regler om hvordan revisjonen skulle utføres. Oslo Børs og de praktiserende revisorene inngikk samme år en avtale om en børsautorisasjonsordning. Ordningen inneholdt normer for revisorenes arbeid og ble også innført i fire andre byer frem til 1929. Det ble i alt gitt autorisasjon til 267 revisorer etter denne ordningen. I tiden etter 1910 utviklet revisjonen seg fra å være ren bilagsrevisjon, til å også omfatte analyse og vurdering. Krav til forvaltningsrevisjon kom for enkelte selskaper inn i aksjelovgivningen ved et tillegg i 1916.

Basert på forslag fra en komité oppnevnt i 1918 ble lov om statsautoriserte revisorer vedtatt den 22. september 1929. Loven var i kraft til 1964 og den inneholdt bestemmelser om statlig autorisasjon av revisorer. Bestemmelsene om revisjonens innhold ble fastsatt i forskrifter i 1931, først for aksjeselskaper, og senere samme år for annen revisjon som ble utført etter loven fra 1929.

I 1936 ble revisorene gitt adgang til å bistå med utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatteklager og andre henvendelser til ligningskontorene. I 1950 fikk revisor plikt til å medundertegne årsoppgaven til skattemyndighetene. I 1957 kom det en ny aksjelov som inneholdt bestemmelser om revisors plikter, men loven gjorde ingen endringer i kvalifikasjonskravene som gjaldt for revisor etter 1929-loven.

Revisorloven av 1964 kom til på bakgrunn av en utredning fra revisorlovkomiteen som ble oppnevnt i 1953. Revisorloven av 1964 inneholdt krav til minsteutdannelse, praksis og faglige kvalifikasjoner for revisorene. Loven hjemlet regler om at visse foretaksformer måtte benytte statsautorisert revisor, og revisoryrket ble med dette lukket for disse foretakene. Loven innførte også begrepet «god revisjonsskikk», som siden har vært den sentrale rettslige standarden på området. Revisorloven av 1964 knyttet revisjonsplikten til regnskapsplikten og dette medførte en utvidelse av revisjonsplikten for enkelte andre foretakstyper enn aksjeselskap.

Ved aksjeloven av 1976 ble reglene om revisjon og revisorer samordnet med reglene i revisorloven av 1964. I forbindelse med vedtagelsen av selskapsloven av 1985 ble det også innført en sammenheng mellom regnskapsplikten etter regnskapsloven og revisjonsplikten. Denne sammenhengen gjenfinnes fortsatt i hovedregelen om revisjonsplikt i revisorloven § 2-1 første ledd.

3.2 Tidligere vurderinger av revisjonspliktens omfang

3.2.1 Innledning

Revisjonspliktens omfang har blitt vurdert flere ganger i de senere tiår i forbindelse med gjennomgang av lovgivningen for revisjon, regnskap og selskaper. Utvalget nøyer seg med å redegjøre

for de vurderinger som er gjort fra og med arbeidet med revisorloven av 1964.

3.2.2 Revisorlovkomiteens innstilling 1957:18

Revisorlovkomiteen omtalte kontrollbehovet slik i innstilling 1957:18 side 23:

> «Revisjonsvesenet har utviklet seg på grunnlag av kontrollbehovet. Dette kontrollbehovet kan grupperes således:
> a) Behovet for kontroll for å forhindre underslag og besvikelser.
> b) Bedriftsledelsens behov for oversiktlighet og «kontroll» med bedriftens økonomiske liv.
> c) Behovet for kontroll med den bedriftsledelse som forvalter andres kapitalinteresser.
> d) Behovet for kontroll ut fra offentlige hensyn.»

Revisorlovkomiteen anså ikke at kontrollbehovene under punkt a og b tilsa revisjonsplikt. Behovet for kontroll med den bedriftsledelse som forvaltet andres kapitalinteresser ble imidlertid tillagt vekt. Disse vurderingene ble ansett å være i tråd med det som frem til da hadde vært hovedgrunnlaget for revisjonsplikt.

Revisorlovkomiteen så det slik at det offentliges interesser i revisjon gikk i to retninger. For det første ble plikten til å gjennomføre revisjon ansett som en del av det offentliges alminnelig plikt til å ivareta borgernes legitime interesser, herunder arbeidstagernes og kreditorenes interesser. For det annet ble revisjonsplikten vurdert i forhold til statens og kommunenes direkte kreditorinteresser, idet det offentliges krav på skatter og avgifter omfattet en vesentlig del av bedriftenes avkastning.

Revisorlovkomiteen foreslo på denne bakgrunn en vesentlig utvidelse av revisjonsplikten i forhold til det som var gjeldende rett. Utvidelsen ble imidlertid foreslått fulgt opp med en adgang for departementet til å frita enkelte grupper av bedrifter etter slike kriterier som innen hver enkelt gruppe ville gi det rimeligste resultat. Revisorlovkomiteen foreslo revisjonsplikt for i alt 18 forskjellige næringsbedrifter, samt for «enhver som er regnskapspliktig ifølge lov og som helt eller delvis fører sine regnskaper på løse blad».

3.2.3 Ot. prp. nr. 41 (1962-63) Om lov om revisjon og revisorer

Departementet sluttet seg i hovedsak til Revisorlovkomiteens vurderinger, men valgte å fremme et noe annet forslag til avgrensning av revisjonsplikten. Departementet foreslo å unnta banker og forsikringsselskaper siden disse hadde et system med egne ansatte revisorer, som nylig var blitt vurdert som tilfredsstillende av egne lovutvalg innenfor bank og forsikring. Det ble som resultat foreslått at alle bedrifter innenfor de store arbeidsgrener handel, håndverk, fabrikkvirksomhet, bergverk og skipsrederi pliktet å ha revisjon når de var pålagt regnskapsplikt. Det ble foreslått en hjemmel til å gjøre unntak for små foretak innen disse gruppene, både med hensyn til revisjonsplikten og revisjonens innhold. Disse forslagene gjaldt ikke aksjeselskaper og kommandittaksjeselskaper som hadde revisjonsplikt gjennom egen lovgivning. Det ble også foreslått innført revisjonsplikt for enkelte særlige grupper foretak, som for eksempel apotek, entreprenører, eiendomsmeglere og inkasso- eller auksjonsvirksomhet. I forskrift av 28. desember 1976 nr. 1 til denne loven ble det fastsatt en årsomsetningsgrense for revisjonsplikt på én million kroner. Denne grensen ble stående fast til 1985, da den ble doblet ved en endring i forskriften. Ved endringslov av 16. juni 1989 nr. 55 til revisorloven av 1964 ble bestemmelsen flyttet fra forskriften til revisorloven § 1.

3.2.4 Innst. O. VII (1963-64) Om lov om revisjon og revisorer

Administrasjonskomiteen la ved sin vurdering av revisjonsplikten vekt på at utviklingen i næringslivet hadde medført at de fleste bedrifter av en viss størrelse forvaltet betydelige kapitalinteresser for andre. Endringer i skatte- og avgiftssystemet hadde også påført bedriftene større økonomiske forpliktelser overfor det offentlige. Så vel offentlige som private kreditorinteresser ble derfor ansett å være større enn tidligere. Dette var hensyn som talte for en utvidelse av revisjonsplikten for andre foretak enn aksjeselskaper. Komiteen erkjente at en utvidelse av revisjonsplikten ville føre til en øket økonomisk belastning for foretakene, men da det ikke var kommet innvendinger på dette grunnlaget i høringsrunden, ble det tillagt begrenset vekt. Det ble også lagt vekt på at de fleste nye foretak som ville bli underlagt revisjonsplikt sannsynligvis hadde benyttet revisor tidligere, og at en dyktig revisor ville være en verdifull rådgiver for bedriftsledelsen.

3.2.5 NOU 1985:36 Revisors plikter og ansvar overfor det offentlige

Dette utvalget anså at det var prinsipielt riktig at de virksomheter som samfunnet hadde funnet å

ville pålegge regnskapsplikt, også burde ha den regnskapskontrollordningen som revisjonsplikten utgjør. I 1985 var alle som drev næringsvirksomhet regnskapspliktige, med mindre de var særskilt fritatt. I tillegg hadde enkelte andre foretaksformer regnskapsplikt som følge av deres særlige samfunnsmessige betydning, eller fordi foretakets eiere hadde begrenset ansvar. Dette omfattet blant annet alle aksjeselskaper og kommanditselskaper, gjensidige forsikringsselskaper, pensjonskasser og –fond og boretts- og boligbyggelag. Revisjonsplikten var positivt regulert i dagjeldende revisorlov samt en lang rekke særlover.

Revisorutvalget foreslo at revisjonsplikten ble utvidet til i prinsippet å gjelde all næringsvirksomhet, slik at sektorer som tidligere hadde vært unntatt, fikk revisjonsplikt. Dette gjaldt for eksempel tjenesteytende næringer, som var unntatt fra revisjonsplikt dersom virksomheten ikke ble drevet i aksjeselskaps form.

Dette utvalget drøftet også om mindre foretak med ubegrenset ansvar for eierne eller deltagerne, som heller ikke hadde spesiell samfunnsmessig interesse, burde unntas fra revisjonsplikten. I utredningen ble manglende revisordekning brukt som et argument for å innføre et unntak. Kostnadsspørsmålet ble også tillagt vekt, sammen med det syn at mindre foretak forvaltet små ressurser, og at deres regnskaper derfor var av mindre interesse. Av argumenter for å beholde revisjonsplikten, uavhengig av størrelse, ble det særlig fremholdt at den valgte revisor hadde et stort ansvar av betydning for skattekontrollen.

Utvalget la til slutt avgjørende vekt på argumentene som talte for å innføre et unntak, og foreslo en grense for revisjonsplikt som skulle ligge i området tre til 3,5 millioner kroner i driftsinntekter. Det ble lagt til grunn at det begrensede ansvaret i aksjeselskaper, samt revisjonspliktens sammenheng med den øvrige aksjelovgivningen tilsa at aksjeselskaper burde ha revisjonsplikt uavhengig av størrelse.

Dette utvalget drøftet også hvorvidt det skulle innføres en form for begrenset revisjon og om det var hensiktsmessig med høyere grenser for foretak som benyttet ekstern regnskapsfører. Disse tankene ble ikke fulgt opp, da utvalget i stedet valgte å foreslå et generelt unntak for små virksomheter (utenom aksjeselskaper).

Revisorutvalget foreslo at norske filialer av utenlandske selskaper skulle likestilles med norske foretak og underlegges generell revisjonsplikt.

3.2.6 Ot. prp. nr. 35 (1988-89) Om lov om endringer i revisorloven og visse andre lover

Departementet foreslo på bakgrunn av utredningen at enhver som var underlagt regnskapsplikt etter regnskapsloven som utgangspunkt skulle ha revisjonsplikt. Departementet sluttet seg også til utvalgets forslag om å heve grensen for unntak fra revisjonsplikt for foretak med ubegrenset ansvar for eierne, og uten særlig samfunnsmessig interesse. Den foreslåtte grensen ble imidlertid aldri innført. Grensen ble senere satt til fem millioner kroner i tråd med forslaget i NOU 1993:2, jf. nedenfor.

3.2.7 Innst. O. nr. 116 (1992-93)

Stortinget valgte å la omsetningsgrensen for revisjonspliktige foretak bli stående på to millioner kroner som følge av at revisjonspliktgrensen i mellomtiden var behandlet i NOU 1993:2. Departementet ble imidlertid bedt om å vurdere å heve beløpsgrensen med en henvisning til at kompetansen blant regnskapspersonell var blitt bedre i de senere år, og at man kunne vurdere å ha en høyere grense for bedrifter med godkjent regnskapspersonell.

3.2.8 NOU 1993:2 Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt

Utredningen ble avgitt av en arbeidsgruppe under Regnskapslovutvalget. Arbeidsgruppen hadde som mandat å vurdere regnskapspliktens omfang for små og mellomstore bedrifter. Arbeidsgruppen vurderte ikke foretakskategorier som var pålagt revisjonsplikt i særlov, og aksjeselskaper ble derfor ikke vurdert. Et sentralt forslag i utredningen var at årsoppgjøret for små foretak kunne utarbeides etter prinsippene for skatteregnskapet. Arbeidsgruppen la til grunn at ressursbruken for revisjon måtte stå i forhold til nytten. Siden kostnadene til revisjon innenfor et bredt intervall av foretaksstørrelser etter arbeidsgruppens oppfatning ville arte seg som faste kostnader, ville de være lettere å bære for de større foretakene innenfor intervallet. Selv om arbeidsgruppen mente at behovet for revisjon var størst blant de aller minste foretakene på grunn av dårligere kjennskap til regnskapsreglene, mente den at det problemet burde løses ved å øke tilgangen på, og

sikre nivået blant, regnskapsførere. Regnskapskvaliteten blant de minste ble således ikke ansett som et sterkt argument for revisjonsplikt for små foretak. Arbeidsgruppen konkluderte med at deltagerantallet for regnskapspliktige ansvarlige selskaper burde heves fra to til fem, og at driftsinntektsgrensen for revisjonsplikt burde heves fra to millioner kroner til fem millioner kroner på grunn av endringen i konsumprisindeksen. Arbeidsutvalget så det slik at disse lettelsene var i tråd med Regjeringens og Stortingets målsetting om lettelser i småforetakenes rammebetingelser.

3.2.9 Ot. prp. nr. 34 (1993-94) Om lov om endringer i lov av 14. mars 1964 om revisjon og revisorer og visse andre lover

Denne proposisjonen fulgte opp NOU 1993:2 om differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt. Finansdepartementet pekte på at det kontrollbehov som var knyttet til private interesser for en stor del må ivaretas av tiltak som partene selv tar initiativ til. Det ble lagt til grunn at for foretak som ikke hadde revisjonsplikt ville revisjonstjenester bli kjøpt i den grad den private nytten oversteg kostnaden. Allmenne og offentlige hensyn tilsa imidlertid en mer omfattende bruk av revisjonstjenester enn det en alminnelig markedsløsning ville gi.

På bakgrunn av høringsuttalelser som gikk imot å heve revisjonspliktsgrensen, besluttet departementet å ikke foreslå å heve driftsinntektsgrensen, men å avvente Revisorutvalgets vurdering av spørsmålet. Departementet fulgte imidlertid arbeidsgruppens forslag om å likestille selskaper med inntil fem ansvarlige deltagere med personlige næringsdrivende for så vidt gjaldt revisjonsplikten. Det ble ikke ansett at offentlige hensyn talte tilstrekkelig sterkt mot en slik ordning. Spørsmålet om revisjonspliktsgrensen skulle differensieres som følge av bruk av autorisert regnskapsfører, ble overlatt til Revisorutvalget.

3.2.10 Innst. O. nr. 44 (1993-94) om lov om endringer i lov av 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer og visse andre lover

Familie-, kultur- og administrasjonskomiteen støttet forslaget om likestille selskaper med inntil fem ansvarlige deltagere med private næringsdrivende. Komiteen tok også opp forslaget i NOUen om å heve driftsinntektsgrensen til fem millioner kroner. Endringene kom inn i revisorloven av 1964 ved endringslov av 24. juni 1994 nr. 27. Komiteen regnet den gang med at departementet ville justere grensen med jevne mellomrom, for eksempel hvert fjerde år, men dette ble ikke fulgt opp.

3.2.11 NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer

Da Revisorutvalget, som ble oppnevnt i 1994, avga sin utredning i 1997 var revisjonsplikten som nevnt regulert i revisorloven av 1964 § 1 første ledd. Bestemmelsen påla revisjonsplikt for regnskapspliktige etter regnskapsloven av 1977. Fra 1994 hadde det vært unntak fra revisjonsplikten for enkeltpersonforetak og selskaper med ubegrenset ansvar for deltagerne med driftsinntekter under fem millioner kroner.

Revisorutvalget anbefalte at revisjonsplikten skulle reguleres i regnskapsloven og at omfanget for det vesentlige skulle ligge fast, og dermed omfatte de som hadde plikt til å utarbeide årsregnskap. Det ble lagt vekt på at revisjonsplikten henger sammen med denne plikten, noe som ble ansett logisk og riktig. Revisorutvalget så det også slik at dersom man finner grunnlag for å pålegge et foretak regnskapsplikt, så burde det være knyttet en uavhengig bekreftelse til regnskapet. Utvalget foreslo imidlertid ikke å gå så langt som til å oppheve unntakene som gjaldt for små regnskapspliktige foretak med ubegrenset ansvar for deltagerne. Det ble som begrunnelse for å opprettholde revisjonsplikten lagt vekt på at en eventuell lettelse ikke ville medføre vesentlig lavere totalkostnader fordi revisors arbeid hadde verdi ut over bekreftelsesfunksjonen, og at selskapene derfor uansett ville engasjere revisorer eller andre med tilsvarende kompetanse for å dekke behovet. Det ble også lagt vekt på at banker og andre kreditorer uansett ville stille krav om revisjon som et ledd i sikringen av kredittgivningen. Revisorutvalget vurderte også muligheten av å la nødvendige bekreftelsesbehov for mindre og enklere foretak ivaretas av eksterne autoriserte regnskapsførere. Revisorutvalget foreslo ikke en slik ordning, blant annet fordi det ble ansett tvilsomt om innsparingene ville bli vesentlige dersom det skulle oppnås tilstrekkelig sikkerhet i forbindelse med attestasjonene.

Revisorutvalget drøftet hvorvidt det skulle etableres en enklere form for revisjon av enkelte foretak. Konklusjonen var at det ikke var ønskelig med en mellomløsning da det ville uthule profesjonsansvaret og skape en usikker ansvarssituasjon for revisor.

Utvalgene som avga NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning og NOU 1995:30 Ny regnskapslov arbeidet til dels parallelt med Revisorutvalget, og drøftet av den grunn ikke revisjonspliktens omfang.

3.2.12 Ot. prp. nr. 75 (1997-98) Om lov om revisjon og revisorer

I Ot. prp. nr. 75 (1997 – 98) sa departementet seg i hovedsak enig med Revisorutvalgets vurderinger, herunder at revisjonsplikten burde knyttes opp mot plikten til å avlegge regnskap, men heller ikke departementet ønsket å oppheve det daværende unntaket for små foretak med ubegrenset ansvar for deltagerne. Når det gjaldt bakgrunnen for en omfattende revisjonsplikt ble det blant annet lagt vekt på hensynet til å bekjempe økonomisk kriminalitet. Departementet sluttet seg likeledes til Revisorutvalgets syn om at revisjonsplikten ikke skulle påvirkes av om foretaket benyttet autorisert regnskapsfører.

Flere høringsinstanser hadde foreslått å heve beløpsgrensene for unntak fra revisjonsplikt for visse andre foretak enn aksjeselskaper. Forslagene ble ikke fulgt opp, med den begrunnelse at grensene var hevet så sent som i 1994, og at inflasjonen i mellomtiden hadde vært liten.

3.2.13 Innst. O. nr. 25 (1998-99) om lov om revisjon og revisorer

Finanskomiteen sluttet seg til departementets vurdering om at blant annet hensynet til økonomisk kriminalitet tilsa at unntakene fra revisjonsplikten ble færrest mulig, og at revisjonsplikten i hovedsak skulle videreføres slik den var.

3.3 Revisjonsplikten i dag

3.3.1 Innledning

Hovedregelen om revisjon for foretak i Norge finnes i revisorloven § 2-1. Utgangspunktet etter gjeldende rett er at alle som er regnskapspliktige etter regnskapsloven har plikt til å påse at årsregnskapet revideres av en godkjent registrert eller statsautorisert revisor (revisjonsplikt).

Fra hovedregelen om at alle regnskapspliktige er revisjonspliktige, er det oppstilt et unntak i annet ledd. Unntaket fritar regnskapspliktige med samlede driftsinntekter som ikke overstiger fem millioner kroner fra revisjonsplikt. Unntaket for små virksomheter gjelder imidlertid ikke for alle foretakstyper. Revisjonsplikten etter gjeldende rett for de enkelte foretakstypene utvalget har fått i oppdrag å utrede, er beskrevet nærmere i det følgende. Utvalgets vurderinger av om det bør gjøres endringer i revisjonsplikten følger i kapittel 6 og kapittel 7 nedenfor.

Utvalget bemerker at bestemmelser i særlov kan pålegge revisjonsplikt for visse virksomhetstyper. Slike bestemmelser påvirkes ikke av utvalgets vurderinger og omtales ikke nærmere i denne utredningen.

3.3.2 Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

Alle aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2. Revisjonsplikten følger da av revisorloven § 2-1 første ledd. I henhold til revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 1 gjelder unntaket ikke for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Det betyr at alle aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper har revisjonsplikt.

3.3.3 Norske avdelinger av utenlandske foretak (NUF)

NUF er en norsk filial av et foretak etablert i en annen stat. En utstrakt rett til å drive virksomhet som NUF er en følge av EUs arbeid med å bygge ned handelshindringer. Retten er stadfestet av EU-domstolen. I 1999 vant selskapet Centros Ltd over den danske Erverv- og selskapsstyrelsen i en sak om fri etableringsrett (sak C-212/97). Her slo domstolen fast, jf. dommens avsnitt 39, at «traktatens artikel 52 og 58 [om retten til fri etablering] er til hinder for, at en medlemsstat nægter registrering af en filial af et selskab, som er stiftet i henhold til lovgivningen i en anden medlemsstat, hvor det har sit hjemsted, men ikke driver erhvervsmaessig virksomhed, når filialen ønskes oprettet, for at selskabet kan drive hele sin virksomhed i den stat, hvor filialen oprettes, således at det undgås at stifte et selskab i den sidstnævnte stat og derigennem, at de i denne stat gældende regler om stiftelse af selskaber, som er strengere med hensyn til indbetaling af en mindste selskabskapital, finder anvendelse.»

NUF som driver virksomhet av et visst omfang og varighet er registreringspliktige i Foretaksregisteret i henhold til foretaksregisterloven § 2-1 annet ledd. NUF er skattepliktig til Norge for den virksomhet som drives i Norge, jf. skatteloven § 2-3, første ledd. Det avgjørende for skatteplikten er ikke hvor selskapets hovedsete er registrert, men hvor virksomheten drives.

Skattepliktige NUF er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. Regnskapspliktige NUF er revisjonspliktige etter revisorlovens hovedbestemmelse, men omfattes av unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd første punktum. Det betyr at revisjonsplikten for NUF først inntrer når de samlede driftsinntektene når fem millioner kroner, jf. de nærmere bestemmelsene i annet og tredje punktum.

3.3.4 Stiftelser

Stiftelsesloven (lov 15. juni 2001 nr. 59) definerer en stiftelse slik, jf. § 2:

> «Med stiftelse forstås en formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art. En rettsdannelse som oppfyller vilkårene i første punktum, er en stiftelse etter denne loven, uavhengig av om den er betegnet som legat, institusjon, fond eller annet.»

En følge av definisjonen er at stiftelser er selveiende. Stiftelser er enten alminnelige stiftelser eller næringsdrivende stiftelser, jf. § 4 første ledd. Næringsdrivende stiftelser skal enten ha til formål å drive næringsvirksomhet, faktisk drive næringsvirksomhet, eller ha bestemmende innflytelse over næringsdrift utenfor stiftelsen. For næringsdrivende stiftelser gjelder visse særlige krav, blant annet til kapital og organisering.

Stiftelser er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 10 og revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1 første ledd. Revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 5 fastslår at unntaket fra revisjonsplikt for virksomheter med mindre enn fem millioner kroner i driftsinntekter, ikke gjelder for stiftelser. Stiftelser er derfor revisjonspliktige uavhengig av størrelse.

3.3.4.1 Innholdet i finansiell revisjon av stiftelser

Revisorlovens alminnelige regler gjelder ved revisjon av stiftelser. I tillegg pålegger stiftelsesloven revisor visse plikter i § 44:

> «§ 44. Revisors plikter
> Stiftelsestilsynet kan kreve at revisor gjør nærmere rede for bestemte angitte forhold i stiftelsen. Kopi av revisors brev med påpekninger som nevnt i revisorloven § 5-2 fjerde ledd skal fortløpende sendes til Stiftelsestilsynet.
> I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om stiftelsen er forvaltet og om utdelinger er foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig.
> Dersom styremedlemmer eller ansatte i stiftelsen, oppretter, eller nærstående til noen av disse, har mottatt lån eller annen ytelse fra stiftelsen, skal revisor attestere at ytelsen er i samsvar med lov, forskrifter og stiftelsens formål.»

Det legges til grunn at bestemmelsen medfører oppgaver utover det som følger av revisorloven. Forarbeidene til revisorloven og stiftelsesloven sier imidlertid lite om hvilke konkrete revisjonshandlinger som forventes utført utover det som følger av god revisjonsskikk. Særattestasjonsutvalget til Revisorutvalget henviste imidlertid til Ot.prp. nr. 9 (1994-95) som bygget på NOU 1993:30 Regnskaps-, revisjons- og registreringsregler for stiftelser. Der la Finansdepartementet til grunn at en stiftelsesrevisor ikke trengte å ha en nær løpende oppfølgning av stiftelsens ulike disposisjoner, men at det var mest «realistisk å trekke fram en del forhold som en ønsker at revisor skal attestere særskilt, istedenfor å forutsette at revisor løpende skal kunne følge med i stiftelsens forvaltningsanliggender generelt. Et så vidt utformet ansvarsområde for revisor ville i tillegg til den betydelige kostnadsfaktor det som nevnt representerer også kunne virke til å viske ut grensene for ansvarsområde mellom revisor, med en kontrollerende og bekreftende funksjon, og styret, som må ha ansvaret for å gjennomføre forvaltningen av stiftelsens virksomhet og midler.».

Stiftelser er videre pålagt å sende inn sine regnskaper til Regnskapsregisteret etter regnskapsloven § 8-2 første ledd. Det finnes en hjemmel for å frita visse regnskapspliktige, herunder små stiftelser, fra innsendingsplikten i regnskapsloven § 8-2 fjerde ledd, men hjemmelen er ikke benyttet. Innsendingsplikten må antas å spille en viktig rolle i kontrollen med stiftelser, da den gjør regnskapene tilgjengelig for enhver som kan ha interesse i forvaltningen av stiftelsen. Dette kan for eksempel være ansatte eller tilgodesette som mener at formålet ikke blir tilstrekkelig ivaretatt.

3.3.5 Enkeltpersonforetak

Regnskapsplikten for enkeltpersonforetak inntrer i dag først når den som driver foretaket har hatt eiendeler som overstiger 20 millioner kroner eller har et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd

nr. 11. Revisjonsplikten følger av regnskapsplikten, jf. revisorloven § 2-1 første ledd, men unntaket i bestemmelsens annet ledd gjelder også for enkeltpersonforetak. Revisjonsplikten inntrer derfor først for regnskapspliktige enkeltpersonforetak når vilkårene for regnskapsplikt er oppfylt og de samlede driftsinntektene overstiger fem millioner kroner. I praksis må det antas å forekomme sjelden at enkeltpersonforetak med eiendeler eller antall ansatte i en slik størrelsesorden, ikke overstiger grensen for driftsinntekter som fritar for revisjonsplikt.

3.3.6 Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper

Med ansvarlig selskap siktes til selskaper med to eller flere deltagere hvor deltagerne har et ubegrenset, personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser, og som opptrer som sådant overfor tredjemann.

Med kommandittselskap siktes til selskaper hvor minst en deltager har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser og minst en annen deltager har begrenset ansvar med en fastsatt sum for selskapets forpliktelser uten å være stille deltager.

Felles for selskapsformene er at minst én av deltagerne hefter for selskapets gjeld med hele sin formue. Deltagerne kan være selskaper der eierne har begrenset ansvar, for eksempel to aksjeselskaper. Det kan derfor godt være at det ikke er noen fysisk person som har ubegrenset ansvar for selskapsgjelden i et ansvarlig selskap. Det samme gjelder komplementaren i et kommandittselskap.

Regnskapsplikten for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper følger av regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4. Selskapene har regnskapsplikt med mindre de i året har mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekter, og et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk. Unntaket fra regnskapsplikten er videre betinget av at antallet deltagere ikke overstiger fem og at ingen av deltagerne er juridiske personer med ubegrenset ansvar.

Revisjonsplikten gjelder etter revisorloven § 2-1 for de som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, men unntar de som har driftsinntekter på mindre enn fem millioner kroner. Unntaket fra revisjonsplikten gjelder likevel ikke dersom:

- antall deltagere overstiger fem, eller
- selskapet er et kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person og det ikke er noen som personlig hefter fullt ut for komplementarens forpliktelser, eller
- selskapet er et ansvarlig selskap hvor samtlige deltagere er juridiske personer og det ikke er noen som har personlig ansvar for den juridiske personens samlede forpliktelser.

3.3.7 Partrederier

Selskapsformen partrederi er regulert i sjøloven § 101, som definerer partrederi slik:

> «Med partrederi forstås selskap som har til formål å drive rederivirksomhet og hvor medlemmene hefter ubegrenset for selskapets forpliktelser, enten solidarisk eller i forhold til sine andeler i selskapet. Som partrederi regnes også sameie i skip som etter avtale mellom sameierne skal brukes til rederivirksomhet for felles regning.»

Partrederier omfattes av definisjonen av selskaper i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a, jf. § 1-1 første ledd og er således omfattet av regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4. Partrederier er imidlertid ikke omfattet av unntaket fra regnskapsplikten som gjelder for andre små selskaper etter selskapsloven, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4, annet strekpunkt. Det finnes også en egen bestemmelse om regnskapsplikt i sjøloven § 110, men denne regulerer i større grad forholdet mellom rederne.

Som følge av regnskapsplikten etter regnskapsloven er partrederier revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1 første ledd. Partrederier er omfattet av unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd, da foretaksformen ikke er nevnt i unntaksbestemmelsen i siste punktum. Det er intet til hinder for at deltagerne i et partrederi er juridiske personer. I motsetning til det som er rettstilstanden for ansvarlige selskaper, er små partrederier altså unntatt revisjonsplikten selv om alle deltagerne er selskaper med begrenset ansvar. Utvalget kan ikke se noen prinsipiell forklaring på denne forskjellen, men antar at de fleste partrederier vil ha en slik størrelse at unntaket fra revisjonsplikten sjelden vil komme til anvendelse.

3.3.8 Statsforetak og interkommunale selskaper

Revisjon av statsforetak og interkommunale selskaper reguleres i særlovgivningen for disse foretaksformene. Alle statsforetak har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr 3. Revi-

sjonsplikt pålegges alle statsforetak i lov om statsforetak av 30. august 1991 nr. 71 § 43. Alle interkommunale selskaper har regnskapsplikt etter lov om interkommunale selskaper av 29. januar 1999 nr. 6 § 27. Revisjonsplikt for interkommunale selskaper pålegges i lovens § 28, hvor det heter at selskapet

> «skal ha revisor som velges av representantskapet. Revisorloven gjelder ikke.»

Bestemmelsen om at revisorloven ikke skal gjelde skal i følge forarbeidene til en lovendring i 2002 forstås slik at kravene til revisjonens utførelse i revisorloven kapittel fem skal gjelde, men ikke kravene om at revisoren skal være registrert eller statsautorisert.

3.3.9 Eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag

Alle eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 8.

Revisjonsplikten for eierseksjonssameier er regulert i eierseksjonsloven § 45. Hovedregelen for ordinære boligsameier er at det skal velges registrert eller statsautorisert revisor hvis det er 21 eller flere seksjoner. I sameier med både nærings- og boligseksjoner gjelder tilsvarende hvis det er ni eller flere seksjoner. Ordinære boligsameier med mer enn åtte seksjoner skal revideres av en person valgt av sameiermøtet. For sameier inntil 20 seksjoner kan et ordinært flertall vedta at sameiet skal ha revisor. Hvis sameiet har registrert eller statsautorisert revisor, gjelder bestemmelsene i revisorloven så langt de passer.

I henhold til burettslagslova § 9-1 og bustadbyggjelagslova § 8-1 skal alle borettslag og boligbyggelag velge en eller flere registrert(e) eller statsautorisert(e) revisor(er).

3.3.10 Samvirkeforetak

Samvirkeforetak er regulert i lov om samvirkeforetak av 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkeloven). Regnskapsplikten for samvirkeforetak inntrer etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 7 for foretak som i året har hatt salgsinntekter over to millioner kroner.

Loven har egne bestemmelser om revisjon i kapittel 7 der det heter at samvirkeforetak som har revisjonsplikt etter revisorloven, skal velge en eller flere revisorer. Det legges til grunn at dette betyr at revisjonsplikten inntrer når driftsinntektene overstiger fem millioner kroner, jf. unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd første punktum.

3.3.11 Foreninger

Foreninger

Regnskapsplikten inntrer etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 9 når andre enn økonomiske foreninger innehar eiendeler verdt 20 millioner kroner eller har flere enn 20 ansatte. Slike foreninger har revisjonsplikt etter § 2-1 første ledd, men er omfattet av unntaket i annet ledd slik at revisjonsplikten inntrer når de samlede driftsinntektene overstiger fem millioner kroner.

Økonomiske foreninger

Det er ikke det oppgitte formålet med en økonomisk forening som er avgjørende, men hvorvidt foreningen faktisk driver økonomisk virksomhet. Økonomiske foreninger får regnskapsplikt etter regnskapsloven når salgsinntektene overstiger to millioner kroner. Økonomiske foreninger har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 første ledd, men er omfattet av unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd, og vil således få revisjonsplikt når de samlede driftsinntektene overstiger fem millioner kroner.

3.4 Særattestasjoner

3.4.1 Innledning

Utvalget er i mandatet bedt om å vurdere om et eventuelt utvidet unntak fra revisjonsplikten for små foretak også bør medføre at plikter til å avgi særattestasjoner skal falle bort.

Med særattestasjon forstår utvalget at revisor skal bekrefte (attestere) et nærmere angitt forhold eller påtegne et bestemt dokument. Slik bekreftelse eller attestasjon er regelmessig uttrykk for en bekreftelse av dokumentets innhold. Bakgrunnen for krav om særattestasjoner er som regel et ønske fra lovgiver eller offentlig myndighet om å få visse opplysninger bekreftet av en kompetent, uavhengig instans. Attestasjonskrav kan også følge av privatrettslige disposisjoner, for eksempel avtale. Utvalget går ikke nærmere inn på slike private attestasjonskrav.

Utvalget vil i det følgende redegjøre nærmere for eksisterende særattestasjonskrav som en del av utvalgets gjennomgang av gjeldende rett. Utvalgets vurderinger av særattestasjonskravenes betydning for revisjonsplikten for små aksjeselskaper, er inntatt i kapittel 6.3 nedenfor. Utvalget

drøfter i kapittel 10 hvilke konsekvenser et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør ha for kravene om særattestasjoner.

3.4.2 Generelt om særattestasjoner

Kravene om særattestasjoner er av forskjellig art. Enkelte krav retter seg mot visse foretakstyper, for eksempel stiftelser. Andre krav gjelder for spesifikke bransjer eller i forhold til spesielle offentlige ordninger uavhengig av foretakets art. Revisor vil normalt måtte foreta forskjellige kontrollhandlinger i forbindelse med avgivelse av særattestasjoner. De ulike særattestasjonene innebærer varierende krav til omfanget av slike kontrollhandlinger. Enkelte særattestasjonskrav forutsetter at revisor foretar kontrollhandlinger som i omfang kan tilsvare de kontrollhandlingene som må utføres i forbindelse med finansiell revisjon. Andre krav til særattestasjon forutsetter mer begrensede kontrollhandlinger.

Utvalget har identifisert rundt 80 forskjellige særattestasjonskrav, men det kan ikke utelukkes at det finnes flere. De fleste av de identifiserte særattestasjonskravene er knyttet til offentlige tilskuddsordninger, i første rekke innen primærnæringene, men også innen for eksempel opplærings- og kultursektoren. I enkelte tilfeller er slike krav knyttet til tillatelser fra myndighetene. Videre forekommer attestasjonskrav knyttet til visse selskapsrettslige kapitalrelaterte disposisjoner. De aller fleste attestasjonene er direkte hjemlet i lov eller forskrift, men enkelte oppstilles som vilkår for å oppnå begunstigende vedtak fra myndighetene, uten noen konkret forankring i lov- eller forskriftstekst.

For å vurdere forholdet mellom særattestasjoner og revisjonsplikten for små foretak kan det være av betydning å få avklart hvilke særattestasjoner som bygger på at det er utført finansiell revisjon, og hvilke som kan avgis uavhengig av at det er utført finansiell revisjon. Utvalget vil imidlertid bemerke at selv i tilfeller hvor særattestasjon kan avgis uten at det er utført finansiell revisjon, vil det normalt falle enklere og billigere for foretaket å få innhentet særattestasjon når revisor har finansiell revisjon av foretaket. Dette har sammenheng med at et selskap som revideres, allerede har knyttet til seg en revisor som gjennom revisjonen har fått grundig kunnskap om foretaket og innhentet revisjonsbevis om foretaket, ledelsen, internkontrollen og regnskapet.

Utvalget har på denne bakgrunn henvendt seg til en rekke departementer og enkelte øvrige offentlige organer som mottar særattestasjoner, med sikte på å få en oversikt over attestasjonene, og uttalelser om virkningen av en eventuell opphevelse av revisjonsplikten for mottagerne. Det ble særlig søkt å få en oversikt over hvilke foretakstyper som avkreves særattestasjoner, antallet mottatte bekreftelser, hvorvidt særattestasjonene forutsetter finansiell revisjon, oppfølgningen av attestasjonene i mottagerorganet samt hvorvidt mottageren anser at revisorattestasjonen kan erstattes av andre bekreftelser dersom små foretak blir fritatt for revisjonsplikt i større grad enn i dag.

Hovedinntrykket utvalget sitter igjen med basert på mottagernes tilbakemeldinger er at de aller fleste krav om særattestasjoner retter seg mot foretakstyper både med og uten generell revisjonsplikt. Det er stort sprik i antallet bekreftelser som mottas for hver attestasjonstype. Mottagerne har også forskjellig syn på om de enkelte attestasjonene kan erstattes av andre typer bekreftelser dersom revisjonsplikten skulle bli opphevet for små foretak. Utvalget viser her til oversikten over særattestasjoner i vedlegg 1.

Etter utvalgets oppfatning gjør formålet med denne utredningen det ikke nødvendig å foreta en detaljert gjennomgang av samtlige særattestasjonskrav og opplysninger fra myndighetene om disse. Utvalget vil imidlertid knytte nærmere kommentarer til to typer særattestasjoner som utvalget anser særlig viktige for vurderingen av revisjonsplikt for små foretak. Dette gjelder særattestasjoner til skatte- og avgiftsmyndighetene og aksjerettslige særattestasjoner.

Mindretallet mener at det i beskrivelsen av særattestasjonene er lagt for stor vekt på omfanget av og kostnadene med særattestasjonene. Mindretallet er uenig i at enkelte særattestasjoner kan ha et omfang og en kostnad som tilsvarer kontrollhandlinger som utføres i forbindelse med lovpålagt revisjon. De fleste særattestasjoner krever etter mindretallets oppfatning mer begrensede kontrollhandlinger. Videre mener mindretallet at de aksjeselskapene som vil bli omfattet av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten i begrenset grad har behov for å få innhentet og bekreftet særattestasjoner, da selskapene er små og har begrenset aktivitet og omsetning. I den grad små aksjeselskaper har behov for å få bekreftet særattestasjoner kan selskapet velge å ha revisor i den grad selskapet anser dette som hensiktsmessig. Uansett vil kostnadene med særattestasjoner aldri bli høyere enn kostnaden ved å ha en lovpålagt revisjon, og å få utført en særattestasjon som tilleggstjeneste til den lovpålagte revisjonen.

3.4.3 Revisors attestasjoner til skatte- og avgiftsmyndighetene

De viktigste attestasjonene revisorene avgir overfor skatte- og avgiftmyndighetene er attestasjon av næringsoppgaven, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5, og kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp, jf. ligningsloven § 6-16 b og forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7. Attestasjonsplikten er knyttet til at skattyteren/arbeidsgiveren har revisjonsplikt, og vil dermed etter gjeldende rett blant annet omfatte alle aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

Skattedirektoratets melding nr. 11/01 av 17. april 2001 gir en nærmere beskrivelse av omfanget og innholdet av revisors attestasjoner av næringsoppgave og kontrolloppstilling. Det foreligger også en egen attestasjonsstandard, SA 3801, om revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter. Beskrivelsen av de nevnte attestasjonsoppgavene nedenfor bygger på disse dokumentene.

Attestasjon av næringsoppgaven

Revisor bekrefter med sin underskrift at årsregnskapet som er gjengitt på side 2 og 3, er revidert og at det er eller planlegges avgitt en revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forbehold av betydning for skatte- eller avgiftsmessig forhold. Underskriften innebærer dessuten at revisor attesterer de spesielle skatte- og avgiftsmessige opplysningene som er gjengitt på sidene 1 og 4, for eksempel tilbakeføring av kostnader til representasjon og gaver. Eventuelle vedlegg til næringsoppgaven skal også være kontrollert, som for eksempel skjema for spesifikasjon av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og saldoskjema.

Det fremgår av SA 3801 at formålet med attestasjonen av næringsoppgaven er å gi skatte- og avgiftsmyndighetene betryggende sikkerhet for at grunnlaget for opplysninger av skatte- og avgiftsmessige forhold er i overensstemmelse med lovgivning, herunder at foretakets vurderinger av opplysninger som er relevante for beregning av skatter og avgifter er innenfor rammen av hva skatte- og avgiftsreglene og forvaltningspraksis tilsier.

En attestasjon av næringsoppgaven innebærer samtidig at revisor ikke har avdekket vesentlige brudd på bokføringsloven og bokføringsforskriften.

Attestasjon av kontrolloppstilling

Det fremgår av SA 3801 at formålet med attestasjon av kontrolloppstillingen er å gi brukerne betryggende sikkerhet for at

a) grunnlaget for foretakets opplysninger om oppgavepliktige og avgiftspliktige beløp er i overensstemmelse med relevant lovgivning,
b) det er samsvar mellom regnskapets tall og de beløp som er innrapportert på følgeskrivet til lønns- og trekkoppgavene og
c) rapporterings- og bokføringsmessige forhold samt behandling av skattetrekksmidler er i samsvar med relevant lovgivning.

Ved kontroll av den informasjonen som omfattes av særattestasjonene skal revisor anvende en lavere vesentlighetsgrense enn ved revisjon av årsregnskapet. En slik lavere vesentlighetsgrense settes både i forhold til planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger. Dette medfører at opplysninger som omfattes av særattestasjonen blir kontrollert mer detaljert enn opplysninger i årsregnskapet.

I forhold til rapportering til myndighetene (underskrift eller ikke) skal det benyttes en særlig lav vesentlighetsgrense. Revisor skal unnlate å attestere næringsoppgave og kontrolloppstilling dersom revisor har funnet feil i de beløpene som rapporteres, med mindre feilene er ubetydelige. Revisor skal heller ikke underskrive næringsoppgaven ved vesenlige brudd på bokføringsreglene. Dersom revisor avdekker vesentlige brudd på reglene for bokføring og rapportering av lønn og trekk eller behandling av skattetrekksmidler, skal han unnlate å underskrive kontrolloppstillingen.

3.4.4 Revisors redegjørelser og bekreftelser etter aksjeselskapslovgivningen – forholdet til EØS-retten

3.4.4.1 Om problemstillingen

Selskapsretten er etter norsk lov i hovedsak regulert i aksjeloven, allmennaksjeloven og selskapsloven. Selskapsretten er også omfattet av EØS-retten, se EØS-avtalen artikkel 77, jf. vedlegg XXII til avtalen. Dette innebærer at vår nasjonale lovgivning skal tilpasses EUs vedtatte rettsakter på selskapsrettens område så langt disse inntas i EØS-avtalen.

Revisor er tillagt en rekke attestasjonsoppgaver i den norske selskapslovgivningen, særlig i tilknytning til selskapenes kapitalrelaterte disposi-

sjoner. I fortsettelsen begrenser utvalget seg til å behandle aksjeselskapsrettslige regler.

Utvalget kan ikke se at EØS-retten pålegger Norge å kreve selskapsrettslige attestasjoner for aksjeselskaper. Lovgiver står altså fritt til å videreføre hele eller deler av gjeldende rett om selskapsrettslige attestasjoner for aksjeselskaper, enten revisjonsplikten videreføres for samtlige aksjeselskaper eller om revisjonsplikten skulle bli opphevet for små aksjeselskaper. Utvalget kommer tilbake til disse spørsmålene i kapittel 6.3 og kapittel 10.

3.4.4.2 Generelt om revisors bekreftelser etter aksjeselskapslovgivningen

Kravene om revisorbekreftelser i aksjeloven tar sikte på å gi aksjeeierne og selskapskreditorene et sikrere grunnlag for å vurdere kapitalsituasjonen i selskapet, herunder verdien av tingsinnskudd. Slikt sett skiller disse attestasjonene seg fra de fleste øvrige attestasjonsreglene, som er ment å gi økt sikkerhet for offentlige myndigheter. Formålet med krav om revisorbekreftelser til Foretaksregisteret, er å sikre kontroll med at selskapets opplysninger er korrekte.

Det er utarbeidet en egen revisjonsstandard fra 2001 for denne typen arbeid, RS 802 – Revisors redegjørelser og bekreftelser etter selskapslovgivningen. Standarden gjelder uavhengig av om arbeidet utføres av selskapets valgte revisor eller av en revisor som påtar seg et enkeltstående oppdrag. Det er nylig utarbeidet en ny standard, SA 3802, som erstatter RS 802 fra 2009. Det gjøres oppmerksom på at begrepet *bekreftelser* i denne sammenheng er brukt i den selskapsrettslige, og ikke den revisjonsfaglige betydning.

Det er normalt ikke noe vilkår at revisorers redegjørelser og bekreftelser etter selskapslovgivningen avgis av den revisor selskapet har valgt for å gjennomføre den lovfestede finansielle revisjon. For mange av de aktuelle bekreftelsenes vedkommende vil det imidlertid være enklere og mindre arbeidskrevende for den valgte revisor å avgi bekreftelsen enn det vil være for en revisor som avgir attestasjoner som et enkeltstående oppdrag. Dette skyldes at flere av bekreftelsene er betinget av at revisor utfører en større eller mindre del av de revisjonshandlingene som skal utføres ved finansiell revisjon og at den valgte revisor kan bygge på den kunnskap han har om selskapet gjennom den finansielle revisjon.

3.4.4.3 Om de enkelte attestasjoner

Attestasjoner om tingsinnskudd

Aksjeloven § 2-6 fastslår at hvor selskapet skal overta eiendeler eller bli part i en avtale som nevnt i lovens § 2-4 skal det utarbeides en redegjørelse for tingsinnskuddet eller avtalen. Slike redegjørelser er særlig praktisk ved stiftelse av aksjeselskaper der aksjer tegnes mot tingsinnskudd. Redegjørelsen skal bekreftes av statsautorisert eller registrert revisor. Tilsvarende bestemmer aksjeloven § 10-2 at det ved kapitalforhøyelse som skjer gjennom aksjeinnskudd i annet enn penger, eller andre særlige tegningsvilkår, skal utarbeides en redegjørelse i samsvar med reglene i § 2-6.

Bekreftelser i forbindelse med åpningsbalanser

Etter aksjeloven skal det utarbeides revisorbekreftede åpningsbalanser i forbindelse med stiftelse, fusjon og fisjon.

Ved stiftelsen av selskapet skal det utarbeides en åpningsbalanse som skal vedlegges stiftelsesdokumentet, jf. aksjeloven § 2-8. Åpningsbalansen skal settes opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser, og en statsautorisert eller registrert revisor skal avgi en erklæring om at balansen er utarbeidet i samsvar med disse bestemmelsene.

Ved fusjon skal det utarbeides en fusjonsplan som blant annet skal angi utkast til åpningsbalanse for det overtakende selskapet, jf. aksjeloven § 13-6 (1) nr. 7. Åpningsbalansen skal settes opp i samsvar med gjeldende regnskapsregler og registrert eller statsautorisert revisor skal avgi en erklæring om at dette er gjort.

Ved fisjon skal det utarbeides en fisjonsplan som minst skal inneholde opplysninger som angitt i lovens § 13-6 (1), jf. § aksjeloven § 14-4 (1). Dette innebærer at det må utarbeides en åpningsbalanse i hvert av de fisjonerte selskapene og at revisor avgir en erklæring om disse etter reglene i § 13-6 (1) nr. 7.

Bekreftelse av fusjons- og fisjonsplaner

Ved fusjon og fisjon skal det utarbeides planer for de respektive transaksjonene. Etter aksjeloven § 13-10 (3) og 14-4 (3) skal styret i hvert selskap ved fusjon, og i det selskapet som skal deles ved fisjon, sørge for at det utarbeides en sakkyndig redegjørelse for planen. Redegjørelsen skal oppfylle kravene i aksjeloven § 2-6 og § 10-2, og derfor være bekreftet av revisor.

Bekreftelse av mottatt aksjeinnskudd ved stiftelse og kapitalforhøyelse

Det følger av aksjeloven § 2-18 at det i meldingen av selskapet til Foretaksregisteret, skal opplyses om at selskapet har mottatt aksjeinnskuddene. Dette skal bekreftes av revisor, jf. aksjeloven § 2-18 (2) siste punktum. Tilsvarende gjelder ved kapitalforhøyelse.

Bekreftelse i forbindelse med bundet egenkapital

Aksjeloven § 12-2(2) bestemmer at det ved nedsetting av aksjekapitalen skal bekreftes av revisor at det etter nedsettingen vil være full dekning for selskapets bundne egenkapital. Av aksjeloven § 12-6 nr. 3 følger at melding om kapitalnedsetting til Foretaksregisteret skal følges av en bekreftelse underskrevet av styret og revisor. Bekreftelsen skal angi at forholdet til selskapets kreditorer ikke er til hinder for at beslutningen om kapitalnedsetting trer i kraft.

Dersom det overdragende selskapet skal fortsette etter en fisjon, må selskapet etter § 14-3(3) sørge for at revisor bekrefter at det etter fisjonen vil være full dekning for selskapets bundne egenkapital i samsvar med § 12-2.

Bekreftelser i forbindelse med avtaler med nærstående

Etter aksjeloven § 3-8 er en avtale mellom selskapet og en aksjeeier, en aksjeeiers morselskap, et styremedlem eller daglig leder ikke bindende for selskapet uten at avtalen godkjennes av generalforsamlingen hvis selskapets ytelse har en virkelig verdi som utgjør over en tidel av aksjekapitalen på tidspunktet for ervervet eller avhendelsen. Styret skal sørge for at det utarbeides en redegjørelse for avtalen etter reglene i § 2-6. Redegjørelsen skal inneholde en erklæring om at det er rimelig samsvar mellom verdien av det vederlaget selskapet skal yte og verdien av det vederlaget selskapet skal motta. Redegjørelsen skal vedlegges innkallingen til generalforsamlingen, og den skal uten opphold meldes til Foretaksregisteret og bekreftes av statsautorisert eller registrert revisor. Gjennom henvisningen til § 2-6 vil revisor måtte bekrefte redegjørelsen.

Bekreftelser i forbindelse med uttreden og utløsning

Paragraf 4-24(4) og § 4-25(3) oppstiller regler for det tilfellet at et selskapsmedlem trer ut eller blir løst ut av selskapet. Innløsningen skal gjennomføres ved at aksjene slettes etter reglene om nedsetting av aksjekapitalen. Aksjene kan likevel overtas av selskapet uten sletting og kapitalnedsetting dersom selskapets frie egenkapital etter den senest fastsatte balansen overstiger det vederlaget som skal ytes for aksjene. Ved vurderingen av selskapets egenkapital skal det tas tilbørlig hensyn til tap som måtte være inntruffet etter balansedagen, eller som må forutsettes å ville inntreffe. Revisor skal bekrefte at selskapets egenkapital er tilstrekkelig. § 9-6 annet ledd gjelder tilsvarende for de aksjer selskapet overtar.

Kapittel 4
Regnskap og revisjon

4.1 Innledning

Formålet med dette kapittelet er å redegjøre for hva regnskaper er, hvem som har ansvaret for avleggelsen av regnskap og hva som bidrar til at regnskapene gir et rettvisende bilde av den økonomiske situasjonen i et foretak. Betydningen dette har for spørsmålet om revisjonsplikten bør oppheves for små foretak vil bli drøftet i kapittel 6.

Foretaks økonomi berører mange, og med tanke på at regnskapene kommuniserer foretakets resultat og økonomiske stilling, har regnskapene en lang rekke brukere. Regnskapsbrukerne er i hovedsak de samme som de som kan ha interesse for revisors arbeid. Det vises derfor til nærmere omtale av interessenter i kapittel 6.2 nedenfor.

4.2 Regnskapene

Å føre regnskap vil si å systematisk måle økonomisk aktivitet og å kommunisere resultatet til brukerne av regnskapet. Plikten til å avlegge regnskap og hvordan regnskapet skal føres er regulert i regnskaps- og bokføringslovgivningen, herunder standarder om god regnskapsskikk og god bokføringsskikk.

Regnskapspliktige skal etter regnskapsloven § 3-1 hvert år utarbeide årsregnskap og årsberetning i henhold til regnskapslovens bestemmelser. Det finnes særskilte regler for små foretak. Små foretak er i regnskapsloven § 1-6 definert som regnskapspliktige som ikke er definert som store foretak etter § 1-5, og som heller ikke overstiger to av følgende tre vilkår:

- salgsinntekt: 60 millioner kroner
- balansesum: 30 millioner kroner
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

I § 1-5 defineres store foretak som alle allmennaksjeselskaper, regnskapspliktige med aksjer, obligasjoner eller lignende notert på et regulert marked eller som er definert som store foretak i forskrift, jf. for eksempel forskrift om årsregnskap m.m. for pensjonskasser av 27. februar 2001 § 1-1 annet ledd og forskrift om årsregnskap m.m. for banker, finansieringsforetak og morselskap for slike av 16. desember 1998 § 1-1 annet ledd.

Årsregnskapet skal i henhold til regnskapsloven § 3-2 inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. Ett av unntakene små foretak kan benytte seg av er å ikke utarbeide kontantstrømoppstilling. Etter § 3-2a skal årsregnskapet gi «et rettvisende bilde» av den regnskapspliktiges eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat.

Innholdet i årsberetningen for små foretak reguleres av regnskapsloven § 3-3. Årsberetningen skal blant annet inneholde opplysninger om arten av virksomheten, om utviklingen og resultatet og om forsknings- og utviklingsaktiviteter. Det skal gis nærmere bestemte opplysninger omkring forutsetningene for fortsatt drift av virksomheten og om forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap. Det skal videre gis opplysninger om arbeidsmiljøet og tiltak for dette og om skader, ulykker og sykefravær. Det skal også opplyses om likestilling i virksomheten og dens påvirkning på det ytre miljø.

4.3 Ansvar for regnskapet

4.3.1 Den regnskapspliktiges ansvar

Regnskapsloven retter i utgangspunktet pliktene etter loven mot den regnskapspliktige enhet. I § 3-5 heter det at for regnskapspliktige som har et styre, skal samtlige styremedlemmer undertegne årsregnskapet. Dersom den regnskapspliktige har daglig leder, skal også vedkommende underskrive regnskapet. For regnskapspliktige som verken har styre eller daglig leder skal deltagerne eller medlemmene underskrive.

Selskapsloven bestemmer i § 2-24 at den enkelte deltager i et ansvarlig selskap plikter å sørge

for at selskapet oppfyller sin regnskapsplikt. Dersom selskapet har et styre, så påligger plikten styret. Dersom selskapet også har en daglig leder har daglig leder også plikt til å sørge for at regnskapsplikten overholdes.

Utgangspunktet er at det er styret, og eventuelt daglig leder, som er ansvarlig for å avlegge korrekte regnskaper. Etter aksjeloven har styret et tilsynsansvar med daglig leder, som i sin tur plikter å sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte. En sentral del av en forsvarlig formuesforvaltning vil være å ha korrekt regnskapsføring og interne kontrollmekanismer som sikrer dette.

Regnskapsføringen kan gjøres av selskapets egne ansatte, eller utkontrakteres. I de tilfeller regnskapsføringen gjøres av eksterne i næring, må den som fører regnskapene være autorisert i henhold til regnskapsførerloven[1]. Det er nærmere redegjort for regnskapsføring som profesjon i kapittel 4.4.

Styret og daglig leder i et aksjeselskap er erstatningsansvarlige for sine handlinger etter bestemmelsene i aksjeloven kapittel 17 og straffansvarlig etter kapittel 19. Tilsvarende bestemmelser finnes for de ansvarlige i andre foretaksformer, jf. for eksempel selskapsloven § 2-43 og stiftelsesloven §§ 56 og 58. Dersom styret og ledelse har behov for bistand innen økonomi og regnskap, vil bistanden kunne skaffes fra eksterne konsulenter. Slik konsulentbistand vil ikke frita selskapets organer for ansvar for regnskapene. Konsulenter kan på sin side på nærmere vilkår pådra seg erstatningsansvar etter alminnelige erstatningsrettslige regler overfor regnskapsbruker som måtte lide tap som følge av regnskapssvikt.

4.4 Om autoriserte regnskapsførere

4.4.1 Innledning

Mange små selskaper benytter autorisert regnskapsfører til å utføre pålagte plikter innen regnskapsføring og finansiell rapportering. I det følgende gjøres det nærmere rede for bakgrunnen for og omfanget av bruk av autorisert regnskapsfører, hvilke krav som stilles for å bli autorisert regnskapsfører og hva som er innholdet i regnskapsføringsoppgaven. I kapittel 6.5 er betydningen av bruk av autoriserte regnskapsførere for vurderingen av revisjonsplikten vurdert.

Den offentlige autorisasjonsordningen for regnskapsførere og regnskapsførerselskaper ble innført ved regnskapsførerloven av 1993. Formålet var å sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå og tilsyn med at regnskapsførerne oppfyller sine plikter i henhold til lov eller forskrift.

Så vidt utvalget kjenner til har ingen andre land i Europa en tilsvarende lovregulering med offentlig tilsyn av regnskapsførerbransjen, men enkelte foreningsbaserte godkjenningsordninger finnes, blant annet i Sverige.

4.4.2 Krav til autoriserte regnskapsførere

Alle som påtar seg å føre regnskap for andre i næring, må være autorisert som regnskapsfører. De bærende elementer for å oppnå autorisasjon er kravene til utdannelse og praksis.

Utdanningskravet er i dag 3-årig bachelorgrad i økonomi og administrasjon på 180 studiepoeng i nærmere spesifiserte fag (finansregnskap, skatte- og avgiftsrett, rettslære mv). Utdanningsnivået blant regnskapsførere har økt betydelig de senere år. I følge Kredittilsynets dokumentbaserte tilsyn i 2006[2] var andelen av de autoriserte regnskapsførerne med høyskoleutdanning utover to år 57 %. Til sammenligning var den samme andelen 31 % i 1999.

I tillegg til utdanningskravet skal det dokumenteres relevant praksis innen regnskaps- og bokføringslovgivningen (inklusive utarbeidelse av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver), herunder utførelse av oppdragsgivers plikter og utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift eller revisjon av slik virksomhet. Som vilkår for autorisasjon må regnskapsfører være økonomisk vederheftig og ha ført en hederlig vandel.

Når autorisasjonen er oppnådd, er det krav om til enhver tid å kunne dokumentere etterutdanning med minst 77 timer i løpet av de tre foregående kalenderår for å opprettholde autorisasjonen.

For å bli godkjent som regnskapsførerselskap må selskapets daglige leder som hovedregel være autorisert regnskapsfører. Selskapet må ha som formål å drive regnskapsføring, være økonomisk vederheftig og ha fast kontorsted i Norge.

[1] Jf. Regnskapsførerregisteret som er offentlig tilgjengelig på Kredittilsynets nettsted

[2] Kredittilsynet: Dokumentbasert tilsyn med autoriserte regnskapsførere høsten 2006

Tabell 4.1 Tall fra Kredittilsynets årsmeldinger viser følgende utvikling i autoriserte regnskapsførere:

År	Antall regnskapsførere	Økning
2001	5 856	
2002	6 201	5,8 %
2003	6 598	6,4 %
2004	6 724	1,9 %
2005	7 179	6,8 %
2006	7 472	4,1 %
2007	7 966	6,6 %
2008 (19. juni)	8 183	2,7 %

Autorisasjon som regnskapsfører/regnskapsførerselskap skal tilbakekalles dersom de nevnte vilkårene for autorisasjonen ikke lenger er tilstede, for eksempel dersom regnskapsføreren eller regnskapsførerselskapet ikke lenger er økonomisk vederheftig. I tillegg kan autorisasjonen tilbakekalles dersom regnskapsfører eller regnskapsførerselskapet anses uskikket fordi vedkommende har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller grovt eller gjentatte ganger har overtrådt regnskapsførers plikter etter lov eller forskrift.

4.4.3 Regnskapsførers rolle

De oppgaver som omfattes av autorisasjonsplikten er beskrevet i lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven) § 2 første ledd, som lyder:

> «Som regnskapsføring etter denne lov regnes utføring av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen og utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift.»

Som eksempler på hva som omfattes av begrepet regnskapsføring i regnskapsførerloven kan nevnes bokføring, utarbeidelse av årsregnskap (årsoppgjør), utarbeidelse av ligningsoppgaver etter ligningsloven og lønnsoppdrag.

Det er krav om at ethvert regnskapsføreroppdrag skal nedfelles og spesifiseres i en skriftlig oppdragsavtale, jf. regnskapsførerloven § 3.

Regnskapsfører vil i praksis ofte kunne fremstå som kundens økonomiavdeling og representere kunden utad, alene eller sammen med kunden, i så vel møte med skattemyndighetene som banker osv. Regnskapsførers oppgaver kan være forskjellig fra kunde til kunde. De vanligste oppgaver er å hjelpe kundene med å etablere regnskapssystem, interne rutiner, stå for den løpende regnskapsføringen (bilagssortering, skanning, kontering, bokføring), foreta avstemminger, utarbeide merverdiavgiftsoppgaver, skattetrekk- og arbeidsgiveravgiftsoppgaver samt utarbeide årsregnskap og ligningsoppgaver (årsoppgjør). Mange regnskapsførere bistår også kundene med lønninger, fakturering og remittering (betalinger).

Det vil alltid være den bokførings- eller regnskapspliktige selv som har det endelige ansvaret overfor tredjemann (for eksempel skattemyndighetene) for at bokføringen og regnskapsavleggelsen er utarbeidet og fastsatt i samsvar med gjeldende regler. Som det følger av kravene til yrkesutøvelse (se kapittel 4.4.6) er det imidlertid en plikt for regnskapsfører å påse at oppdraget utføres på en måte som bidrar til å oppfylle dette. Denne plikten innebærer et betydelig ansvar for den autoriserte regnskapsfører da kritikkverdig oppdragsutførelse – som for eksempel mangelfull føring eller sviktende kontroll – kan medføre både erstatningsansvar overfor kunden og etter omstendighetene overfor tredjeperson etter alminnelige erstatningsrettslige regler, samt tap av autorisasjon. De fleste autoriserte regnskapsførere har tatt risikoen for erstatningsansvaret inn over seg ved å tegne ansvarsforsikring for eventuelle tap som kunden påføres som følge av feil fra regnskapsførers side (medlemskap i NARF betinger ansvarsforsikring).

I tillegg til å utføre kundens lovpålagte plikter, er regnskapsfører også en rådgivningsressurs innen økonomiområdet (finansiering, likviditet, budsjettering, effektivisering m.v.). Dette er oppgaver som kan avtales særskilt. Det er ingen bestemmelser i lov eller forskrift om uavhengighet som er til hinder for at autorisert regnskapsfører kan ha regnskapsføring og være rådgiver for en kunde. Det får imidlertid ingen betydning for den autoriserte regnskapsførers plikter i forbindelse med oppdrag om regnskapsføring, om regnskapsfører påtar seg rådgivningsoppdrag for kunden.

Fraværet av uavhengighetsregler er en konsekvens av regnskapsførers rolle som kundens forlengede regnskaps- og økonomiavdeling. Det ligger imidlertid implisitt i yrkesutøvelseskravet om å utføre oppdrag i samsvar med bestemmelser i lov, forskrifter og god regnskapsføringsskikk at regnskapsfører hele tiden må ha et øye til sin inte-

gritet. Dette er også nedfelt i NARFs etiske regelverk som skal medvirke til at autoriserte regnskapsførere følger en yrkesholdning og foretar valg som fremmer den etiske standarden for yrket, samtidig som det skapes tillit hos kunder, offentlige myndigheter, kollegaer og andre. I følge det etiske regelverket må regnskapsfører særlig vurdere sin integritet dersom oppdrag utføres for virksomhet der regnskapsfører kan komme i interessekonflikt. Interessekonflikt kan for eksempel oppstå i forbindelse med styreverv, slektskap, eierinteresser, økonomiske interesser, vennskap og andre spesielle forhold.

Regnskapsførerloven § 10 pålegger regnskapsføreren taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til med mindre annet følger av lov eller i medhold av lov, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Bakgrunnen for taushetsplikten er i følge forarbeidene å sikre kundenes tillit til regnskapsføreren og dermed legge til rette for god kvalitet på regnskapsførernes arbeid. Det er imidlertid flere unntak fra taushetsplikten. Utvalget viser særskilt til bokføringsloven § 14, hvoretter regnskapsfører i likhet med oppdragsgiveren plikter å gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmateriale og stille til disposisjon utstyr og programvare for dette. Videre følger det av regnskapsførerloven at regnskapsfører skal underrette politiet dersom det i forbindelse med oppdragsutførelsen fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling. Regnskapsfører har dessuten rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven. Taushetsplikten gjelder etter at oppdraget er avsluttet. Brudd på taushetsplikten er straffebelagt etter regnskapsførerloven § 14.

Regnskapsfører plikter å frasi seg oppdraget hvis oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen slik at regnskapsfører ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering. Dette vil eksempelvis være aktuelt hvis regnskapsførervirksomheten ikke mottar relevant dokumentasjon eller dersom oppdragsgiver forsøker å instruere regnskapsfører til å føre regnskapet i strid med lovverket.

Etter regnskapsførerforskriften § 3-1 annet ledd plikter regnskapsfører å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget dersom ny regnskapsfører spør om dette. Plikt til å be om en slik uttalelse følger av standarden for god regnskapsføringsskikk, GRFS 0 (om god regnskapsføringsskikk jf. kapittel 4.4.7 nedenfor). Formålet med denne plikten er at regnskapspliktige som ikke innretter seg etter pålegg fra regnskapsfører skal ha problemer med å finne seg ny regnskapsfører, uten å innrette seg i samsvar med hva regnskapsføreren tar opp.

4.4.4 Regnskapsførerbransjen

De første rene regnskapsbyråene ble etablert på 1930-tallet. Bransjen vokste sterkt fra innføringen av lov om merverdiavgift kom i 1969, fordi denne gjorde det nødvendig med ajourførte regnskaper annenhver måned. Som følge av økte behov for bistand til å innfri lovpålagte regnskaps- og rapporteringsplikter og som følge av et stadig mer komplisert lovverk, har regnskapsførerbransjen økt betydelig frem til i dag – en trend som ser ut til å tegne seg fremover også. Likeledes er antall kunder som setter ut sine regnskaper og andre økonomifunksjoner til autoriserte regnskapsførere/regnskapsførerselskaper fortsatt sterkt økende. Utviklingen går også i retning av at stadig større selskaper setter ut hele eller deler av sin økonomifunksjon.

Det har vært en strukturendring i bransjen ved at en stadig større del av bransjeaktørene inngår i større enheter. Samtidig er det, som i det øvrige næringslivet, fortsatt svært mange små regnskapsførerselskaper. Ifølge Kredittilsynets dokumentbaserte tilsyn i 2006 hadde 36 % av alle regnskapsførere en årlig omsetning på mindre enn én million kroner. Selskapene som har mer enn 5 millioner kroner i omsetning (10 % av selskapene) står for ca. 40 % av bransjens omsetning. Utviklingen går imidlertid i retning av at en stadig større del av bransjeaktørene inngår i større enheter.

Ifølge Kredittilsynet var det totalt 3854 regnskapsførerforetak i 2005, fordelt på 2632 selskap og 1222 enkeltpersonforetak. Ifølge Kredittilsynets årsmelding for 2007 var antall regnskapsførerselskap ved utgangen av dette året 2 691 selskaper. (Det totale antall foretak som påtar seg regnskapsføreroppdrag (enkeltpersonforetak og selskaper) fremgår ikke av årsmeldingen.).

Det dokumentbaserte tilsynet viste også at norske regnskapsførere totalt hadde 276 035 oppdrag i regnskapsåret 2005, herunder 156 504 enkeltpersonforetak og 88 501 aksjeselskaper, hvilket utgjorde 49,2 % av det samlede antall aksjeselskaper som var registrert i Foretaksregisteret. Antall oppdrag i 2003 var til sammenligning

260 500 og 207 000 i 1999. De fleste kundene er små virksomheter. Gjennomsnittlig omsetning pr. oppdrag var for regnskapsåret 2005 på 23 547 kroner. Bransjens omsetning var 3,4 milliarder kroner i 1999, økte til 5,9 milliarder kroner i 2003 og 6,5 milliarder kroner i 2005.

Når det gjelder hva regnskapsføreroppdragene omfatter gir undersøkelsen følgende oversikt:

– Løpende bokføring	97,5 %
– Utarbeidelse av årsregnskap og noter for etterskuddspliktige	71,8 %
– Utarbeidelse av ligningsskjemaer for etterskuddspliktige	71,3 %
– Utarbeidelse av ligningsskjemaer for forskuddspliktige	85,8 %
– Betaling av merverdiavgift etter fullmakt fra oppdragsgiver	57,9 %
– Betaling av skattetrekk og arbeidsgiveravgift etter fullmakt	63,0 %
– Andre betalingsoppdrag	59,3 %

Tall innhentet fra Skattedirektoratet, som baserer seg på opplysninger som fremgår av næringsoppgaven for 172 497 elektronisk leverte selvangivelser[3] for 2006, hvorav 129 739 aksjeselskaper med driftsinntekter under fem millioner kroner, viser at blant selskaper med mindre enn fem millioner i driftsinntekter så har 40,7 % brukt regnskapsfører til å fylle ut næringsoppgaven, mens 56,8 % har brukt regnskapsfører til å føre regnskapene. Tilsvarende tall for aksjeselskaper med driftsinntekter over fem millioner kroner er henholdsvis 36,2 % og 53,6 %.

I tillegg til tallene fra Kredittilsynet og Skattedirektoratet, vil utvalget nevne at det er utført undersøkelser omkring bruken av regnskapsførere. HSH og NHO gjennomførte en undersøkelse blant sine medlemsbedrifter i mars 2008. Undersøkelsen omfattet 425 aksjeselskaper med omsetning under fem millioner kroner. Av disse har 77 % svart at de benytter en autorisert regnskapsfører. Undersøkelsen innbefattet ikke aksjeselskaper som ikke har ansatte.

En annen undersøkelse som er utført av analyse og kommunikasjonsbyrået Perduco på vegne av NARF i årene 2005 til 2007 viser at mellom 71 og 75 % av alle bedrifter med mellom én og fire ansatte bruker regnskapsfører. Undersøkelsen ble gjennomført ved telefonintervju blant 2 000 foretak med forskjellig foretaksform og av ulik størrelse fordelt over hele landet. Mellom 519 og 706 av foretakene som svarte de respektive år hadde mellom en og fire ansatte.

Forskningsresultater fra en studie utført av professorene Odd Nordhaug og Paul Gooderham ved Samfunns- og næringslivsforskning AS, finansiert av NARF og Norsk Forskningsråd i perioden 2001 til 2005, viser at regnskapsfører oppfattes som en meget viktig medspiller for småbedriftene, særlig fordi de besitter en kompetanse som er verdifull for bedriftene i daglig drift.

Utvalgsmedlemmene *Eilifsen, Hansen, Hanstad, Iversen, Stavaas og Wang* finner grunn til å påpeke at de refererte undersøkelsene foretatt av NHO/HSH og NARF(Perduco) ikke gir et representativt bilde av antall små aksjeselskaper som benytter autorisert regnskapsfører. Dette fordi NHO-undersøkelsen omfatter et meget begrenset utvalg aksjeselskaper (425 aksjeselskaper) og Perduco-undersøkelsen et uvisst antall aksjeselskaper (totalt baserer tallene seg på 519 - 706 svar, men dette inkluderer også svar fra andre typer foretak enn aksjeselskaper). Aksjeselskaper som ikke har ansatte er dertil ikke representert i noen av undersøkelsene. Slike selskaper antas i betydelig mindre grad enn aksjeselskaper med ansatte, å benytte autorisert regnskapsfører.

Utvalgsmedlemmet *Riise* viser til resultatene fra Perduco-undersøkelsene som er representative for næringslivet i Norge. Undersøkelsene er gjennomført fire ganger (2005, 2006 og to ganger i 2007), og utvalget er et representativt tilfeldighetsutvalg hvor populasjonen er bedriftene i Norge. Feilmarginene er minimale og ligger på +/- 1,0 til 2,2 %. Undersøkelsen gjennomført av HSH og HNO i 2008 trekker i samme retning hva gjelder konklusjoner.

Utvalgsmedlemmene *Harto og Sørhøy* vil påpeke at undersøkelsen blant NHO og HSH sine medlemmer er utført av organisasjonene selv. Undersøkelsen omfatter et tilfeldig utvalg trukket fra medlemsmassen til sammen 1 584 selskaper i NHO og HSH, hvorav 425 selskaper har en omsetning lavere enn fem millioner kroner. Til sammenligning er utvalget i ECON-undersøkelsen til sammen 389 selskaper hvorav 110 selskaper har en omsetning lavere enn fem millioner kroner (18 av de 407 selskapene som var med i undersøkelsen svarte ikke på spørsmålet om omsetning).

[3] Det totale antall aksjeselskaper pr. 31. desember 2006 var ifølge tall fra Foretaksregisteret 192 168.

4.4.5 Kvalitetskontroll

Regnskapsførerforetak og regnskapsførere er underlagt tilsyn av Kredittilsynet, jf. kredittilsynsloven § 1 første ledd nr. 18. Kredittilsynet skal se til at de som er underlagt tilsyn virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lovgivningen, jf. kredittilsynsloven § 3. Tilsynet omfatter blant annet kontroll med at regnskapsførerne utøver sin virksomhet i samsvar med pliktene i regnskapsførerloven, herunder god regnskapsføringsskikk.

NARF gjennomfører kvalitetskontroll med alle medlemmer som har oppdragsansvar minimum hvert syvende år. Kredittilsynet bygger på NARFs eget kontrollarbeid som en del av den samlede tilsynsvirksomheten med regnskapsførerbransjen. Samarbeidet mellom Kredittilsynet og NARF innebærer at saker der NARFs kvalitetskontroll avdekker mangler som er så alvorlige at det bør vurderes om autorisasjonen som regnskapsfører skal kalles tilbake, oversendes til Kredittilsynet for videre oppfølging. Samtidig ekskluderes medlemmet fra NARF. Medlemmer som er omfattet av NARFs kvalitetskontroll sto for 77 prosent av bransjens omsetning i 2005. Ovennevnte samarbeid med NARF kommer i tillegg til andre tilsynsaktiviteter rettet mot regnskapsførere og regnskapsførerselskaper, uavhengig av medlemskap i NARF.

I henhold til god regnskapsføringsskikk skal regnskapsførervirksomheten etablere internkontroll som sørger for at den drives forsvarlig og gir trygghet for riktig oppfyllelse av plikter etter lov og avtale. God regnskapsføringsskikk legger klare føringer på hvilke kontroller som skal gjennomføres både for regnskaps-, lønns- og faktureringsoppdrag (jf. nærmere omtale i kapittel 4.4.7).

Det foreligger et forslag fra Kredittilsynet om at regnskapsførerselskapene skal underlegges en revidert forskrift om risikostyring og internkontroll.

4.4.6 Autoriserte regnskapsføreres yrkesutøvelse

Regnskapsførerloven § 2 annet ledd regulerer hvordan regnskapsførers arbeid skal utføres. Bestemmelsen lyder:

> «Autorisert regnskapsfører skal utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov og i samsvar med god regnskapsføringsskikk.»

Det foreligger en rekke lover med til dels omfattende forskrifter som regulerer det materielle innholdet i en regnskapsførers yrkesutøvelse. Mest sentral er bokføringsloven og regnskapsloven, samt skatteloven og merverdiavgiftsloven. Videre er ligningsloven viktig hva angår ansvar for oppgaver og opplysninger gitt til ligningsmyndigheter. Av annen lovgivning av betydning for regnskapsføreres yrkesutøvelse kan nevnes aksje- og allmennaksjeloven, selskapsloven, arveavgiftsloven, særavgiftsloven og hvitvaskingsloven. I enhver sammenheng plikter regnskapsfører å utføre sine oppdrag i medhold av den lovgivningen som oppdraget vedrører.

For omtale av de vanligste oppgaver den autoriserte regnskapsfører utfører for sine kunder vises til fremstillingen i kapittel 4.4.3 og 4.4.4, mens god regnskapsføringsskikk er omtalt i kapittel 4.4.7.

Løpende kontakt mellom den autoriserte regnskapsfører og kunden er viktig for å få korrekt og ajourført regnskap. Regnskapsføreren behandler regnskapsgrunnlaget, dvs. regnskapsbilag, kontoutdrag, avtaler osv og skaffer seg på den måten god kunnskap om virksomheten. Dette medfører at regnskapsfører kan avdekke og forhindre feil og mangler på et tidlig tidspunkt.

4.4.7 God regnskapsføringsskikk

Regnskapsfører skal utføre sitt arbeid i tråd med god regnskapsføringsskikk. God regnskapsføringsskikk ble innført som en rettslig standard ved lovendring av 30. juni 2006.

For regnskapsførerne er det bransjens organisasjoner, NARF og Økonomiforbundet, som gjennom utarbeidelse av ulike standarder bidrar til å definere innholdet i god regnskapsføringsskikk som Kredittilsynet legger til grunn i sin tilsynsvirksomhet overfor regnskapsførerne.

Innføringen av den rettslige standarden god regnskapsføringsskikk ble i forarbeidene begrunnet med at det ville kunne bidra til å heve bransjestandardenes autoritet og sette ytterligere fokus på yrkesutøvelsen. Det ble i forarbeidene lagt til grunn at standarder fastsatt av bransjeorganisasjoner som dekker en vesentlig del av regnskapsførere, normalt vil måtte anses som uttrykk for god regnskapsføringsskikk. Det ble særlig henvist til standarder utarbeidet i fellesskap av NARF og Økonomiforbundet.

I dag finnes det bransjestandarder innenfor følgende oppdragsområder:

- God regnskapsføringsskikk (GRFS) 0 – Allment om regnskapsføringsoppdrag
- GRFS 1 – Bokføring og årsoppgjør
- GRFS 2 – Lønn
- GRFS 3 – Fakturering

GRFS 0 inneholder blant annet krav til internkontroll i regnskapsførervirksomheter og forutsetninger for å påta seg oppdrag – som for eksempel at det skal påses at virksomheten har tilstrekkelig kompetanse og kapasitet til å påta seg det enkelte oppdraget i henhold til oppdragsavtalen og de krav som stilles til kvalitet på oppdragsutførelsen. Det er i første rekke GRFS 1, 2 og 3 som inneholder bestemmelser for regnskapsførernes konkrete oppgaver.

GRFS 1 skal gi uttrykk for hva som er god praksis på oppdragsområdet bokføring og årsoppgjør. Regnskapsførervirksomheten skal utføre bokføringen i samsvar med krav som følger av lovgivningen, god regnskapsskikk, god bokføringsskikk, oppdragsavtale og også ellers medvirke til at oppdragsgivers interesser ivaretas. Ved etablering av oppdrag skal regnskapsførervirksomheten vurdere de av oppdragsgivers interne rutiner som påvirker oppdraget, og sørge for at disse sikrer forsvarlig regnskapsføring. Regnskapsfører må med andre ord foreta en risikovurdering av innretningen hos kunden og gi retningslinjer om grunnlagsinnsamlingen. Regnskapsfører skal også følge opp svakheter og feil som han eller hun kommer over i oppdragsgivers rutiner. Ved vesentlige brudd eller gjentagelser skal oppfølgingen skje skriftlig.

Den sentrale bestemmelsen knyttet til selve bokføringsutførelsen er skikkens punkt 1.2.4.1. For det første skal regnskapsfører påse at dokumentasjonens form og innhold tilfredsstiller lovbestemte dokumentasjonskrav. Dette innebærer at regnskapsfører må ha et oppsyn med at grunnlagsmaterialet fra kunden er riktig og tilhører næringen. Dersom regnskapsførervirksomheten kommer over brudd på dokumentasjonskravene, skal forholdet uansett tas opp med oppdragsgiver. Ved vesentlige brudd eller gjentagelser, skal slik melding gis skriftlig. Videre skal regnskapsfører, ved bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner på selvstendig grunnlag ta stilling til bokføringskonti, balanseføring kontra resultatføring og skatte- og avgiftsmessig behandling. Eventuelle uoverensstemmelser med oppdragsgiver skal avklares.

Regnskapsfører skal kvalitetssikre sitt arbeid, blant annet ved avstemmingskontroller (GRFS 1 kapittel 1.3). Avstemming er en sentral del av regnskapsføreres oppdragsutførelse. Regnskapets enkelte balansekonti skal avstemmes dersom dette er hjemlet i lov eller vurderes som vesentlig for å sikre regnskapsrapportens kvalitet. Regnskapsførervirksomheten må kunne begrunne omfang og frekvens for aktuelle avstemminger. Avvik skal følges opp.

Ved hver periodisk regnskapsavslutning skal minimum følgende konti avstemmes; bankkonti, kasse, kundereskontro, leverandørreskontro, skyldig skattetrekk, oppgjørskonto merverdiavgift og skyldig arbeidsgiveravgift. Når det gjelder årsregnskapet skal alle konti i balansen, samt nødvendige resultatkonti, være avstemt før endelig årsregnskap utarbeides. Også her skal avvik følges opp.

GRFS 1 slår fast at brudd på regnskaps-, bokførings-, skatte- og avgiftslovgivningen som regnskapsfører kommer over, alltid skal tas opp skriftlig med oppdragsgiver. I tillegg skal uklarheter og spørsmål tas opp.

Det skal etableres et system som ivaretar kravene til dokumentasjon av regnskapsførervirksomhetens arbeid for oppdragsgiver. Oppdragsdokumentasjonen skal inneholde definert informasjon og oppbevares i 10 år. Det er i skikken tatt inn spesifikke bestemmelser om kvalitetskontroll. Regnskapsfører pålegges å gjennomføre en systematisk gjennomgang av at rutinene gjennomføres. Regnskapsfører skal kunne begrunne og dokumentere at kvalitetskontrollen utføres på en måte som gir trygghet for riktig behandling. Kvalitetskontroll av kompliserte forhold og uautoriserte medarbeideres arbeid anses som spesielt viktig.

4.5 Om revisjon og revisorer

4.5.1 Innledning

En sentral forutsetning for en vurdering av revisjonsplikten for små foretak er å ha en grunnleggende forståelse for hvilke oppgaver en revisor har, hvilke handlinger som utføres, hvordan revisors kontroll skiller seg fra andre ordninger med innslag av kontroll og hvilke vurderinger revisor må gjøre for å løse disse oppgavene.

4.5.2 Krav til godkjente revisorer

Revisorlovens godkjenningsordning omfatter to nivåer, registrert og statsautorisert revisor. Registrerte revisorer skal ha bestått treårig revisorut-

danning med karakteren C eller bedre. For godkjenning som statsautorisert revisor kreves revisorutdanning, siviløkonomutdanning, juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning, og i tillegg minst halvannet års høyere revisorstudium (Kredittilsynet praktiserer krav om toårig masterstudium i regnskap og revisjon).

Masterstudium i regnskap og revisjon tilbys i dag ved Norges Handelshøyskole og Handelshøyskolen BI. Masterstudiet omfatter spesialisering innenfor fagområdene regnskap, revisjon, skatterett og selskapsrett, bedriftsøkonomiske fagområder som regnskapsanalyse og finans, samt etikk.

I forbindelse med gjennomføringen av revisjonsdirektivet (2006/43/EF) er det foreslått at revisorloven § 3-2 tilpasses dagens utdanningssystem, slik at kravene til godkjenning som registrert og statsautorisert revisor blir henholdsvis bachelorgrad (tre år) i revisjon og mastergrad i regnskap og revisjon (tre pluss to år).

I tillegg til teoretisk utdannelse krever revisorloven tre års praksis for å oppnå godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor, jf. § 3-3. Minst to år av praksistiden skal finne sted etter den teoretiske utdanningen, og under ledelse av en godkjent revisor.

For revisorer som skal være ansvarlig for revisjonsoppdrag oppstilles det enkelte tilleggskrav. For å kunne revidere årsregnskap må revisor ha minst 105 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående år, sikkerhetsstillelse for mulig erstatningsansvar, ha fast kontorsted i Norge og være bosatt i en EØS-stat.

Etter revisorloven § 3-5 skal også revisjonsselskaper godkjennes. Revisjonsselskaper må organiseres som ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, og flertallet av styremedlemmene og varamedlemmene skal være godkjente revisorer.

Tabell 4.2 Tall fra Kredittilsynets årsmeldinger viser følgende utvikling i godkjente revisorer:

År	Antall godkjente revisorer	Økning
2001	4 824	
2002	5 006	3,77 %
2003	5 154	2,95 %
2004	5 358	3,95 %
2005	5 495	2,55 %
2006	5 667	3,13 %
2007	5 670	0,05 %
2008 (19. juni)	5 736	1,16 %

4.5.3 Revisors rolle

Den regnskapspliktige er ansvarlig for at årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med gjeldende regler. Revisors rolle er å gi en uavhengig og objektiv bekreftelse som gjør at brukerne av regnskapet kan stole på at årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil.

Revisor skal etter revisorloven § 5-1 vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Revisor skal vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistente med årsregnskapet. Revisor skal videre se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll og skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil.

Revisjonen skal gjennom årsregnskapsrevisjonen og avgivelse av revisjonsberetningen ivareta behovet til flere ulike brukerinteresser, og har gjennom sin revisjonsvirksomhet rollen som allmennhetens tillitsperson. De enkelte interessegruppene er nærmere omtalt i kapittel 6.2.

Som følge av sin kompetanse vil revisor være en ressursperson for foretakene innenfor de nevnte fagområdene, samt skatterett, selskapsrett, mv. Det er mulig å kjøpe slike tjenester fra andre tilbydere, men revisor, som kjenner foretaket, vil kunne ha en fordel ved at foretaket kan ha en lav terskel for å ta kontakt med ham. Revisors kjennskap til foretaket kan også medføre at han kan bidra med veiledning til en lavere pris enn en tilbyder som ikke har kjennskap til foretaket fra før.

For å oppfylle formålet med revisjonen og revisorrollen, må revisor, i tillegg til kravene i revisorlovgivningen, overholde etiske prinsipper som styrer revisors profesjonelle oppgaver og plikter. De grunnleggende etiske prinsippene dekker:

- uavhengighet
- integritet
- objektivitet
- profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet
- konfidensialitet
- profesjonell atferd
- etterlevelse av faglige standarder

Tabell 4.3 Tabellen gir en oversikt over revisjonsbransjen i Norge

	2006		2004		2002	
Total revisjonsomsetning	5 358 401		3 527 919		3 254 247	
Herav revisjonsselskap	5 121 970	96 %	3 312 346	94 %	2 935 331	90 %
Herav de fire største revisjonsselskapene	2 723 623	51 %	1 755 478	50 %	1 598 781	49 %

Det er viktig for revisors utførelse av oppdraget at klienten har tillit til ham. Et sentralt element for tilliten er revisors taushetsplikt. Revisorloven § 6-1 første ledd pålegger derfor revisor taushetsplikt om alt han under sin virksomhet får kjennskap til. Taushetsplikten gjelder også etter at oppdraget er avsluttet.

Taushetsplikten begrenses av lovbestemt rapporteringsplikt og konkrete unntak fra taushetsplikten. Revisor skal eksempelvis unnlate å attestere foretakets næringsoppgave og kontrolloppstilling til lønnsoppgavene dersom foretakets rapportering til skattemyndighetene ikke er i samsvar med lov og forskrift. Et annet eksempel er revisors rapporteringsplikt etter hvitvaskingslovgivningen.

Revisor har plikt til å frasi seg revisjonsoppdraget dersom det avdekkes vesentlige brudd på lov eller forskrift som den revisjonspliktige ikke retter opp – jf. revisorloven § 7-1. Dette er et virkemiddel som sikrer at foretak driver sin virksomhet i henhold til lover og regler, og er et viktig bidrag i kampen mot økonomisk kriminalitet.

Revisorloven § 7-2 har bestemmelser om at en revisor som er forespurt om å påta seg et revisjonsoppdrag, skal kontakte foretakets forrige revisor (der denne har fratrådt) eller valgt revisor for å få opplyst om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Foretak som ikke klarer å skaffe seg ny revisor vil bli tvangsoppløst, jf. aksjeloven § 16-15 (1) nr. 4.

4.5.4 Revisjonsbransjen

Revisjonsbransjen består av noen få store internasjonale revisjonsselskaper, noen mellomstore revisjonsselskaper og mange små selskaper samt revisorer som praktiserer uten ansatte. Flere av de mellomstore og små revisjonsselskapene samarbeider om faglige ressurser. Kredittilsynets dokumentbaserte tilsyn har vist en økning i antall samarbeidsordninger. Samarbeidsordninger kan bidra til kompetanseoppbygging og økt kvalitet på de tjenester som leveres.

Tabell 4.3 gir en oversikt over revisjonsbransjen i Norge.

Kredittilsynets dokumentbaserte tilsyn gir følgende oversikt over hvordan markedsandelene er fordelt i revisjonsbransjen (tabell 7 på side 23, tall i tusen kroner).

Av den totale revisjonsomsetningen kom ca. 4,5 milliarder kroner fra revisjon av årsregnskap og ca. 849 millioner kroner fra teknisk oppsett av årsregnskap og ligningspapirer.

I henhold til Nærings- og handelsdepartementets kartlegging av administrative kostnader fordelte revisjonsbransjens honorarer seg på forskjellige foretakstyper seg som i tabell 4.4 (tabell 13.9 på side 210 i rapporten).

Honorar fra mikroforetak utgjorde altså ca. 1,35 milliarder kroner. Mikroforetak ble i kartleggingen definert som foretak med null til fire ansatte.

Tabell 4.4

Totalt på revisjonshonorar		Mikro	Makro
Små	2 612 851 600	1 348 021 600	1 264 830 000
Mellomstore	979 387 000		979 387 000
Store	179 200 000		179 200 000
IFRS	172 480 000		172 480 000
Banker	29 575 000		29 575 000
Konsern	37 230 000		37 230 000
Totalt	4 010 723 600	1 348 021 600	2 662 702 000

Mange revisorer og revisjonsselskaper har også autorisasjon som regnskapsførere/regnskapsførerselskaper. Det var i 2006 1 071 revisorer som også var autorisert som regnskapsfører. Dette representerer en økning på 4,4 % sammenlignet med 2004.

I følge det dokumentbaserte tilsynet for 2007 var det 118 revisjonsselskaper som oppga å ha et internasjonalt samarbeid om revisjon i 2007. Tilsvarende tall fra 2005 var 95. Det internasjonale samarbeidet blant revisorene har lang tradisjon både på selskaps- og organisasjonsnivå. Samarbeidet har medført relativt like yrkesmessige standarder i et globalt perspektiv.

4.5.5 Kvalitetskontroll

Revisorer og revisjonsselskaper er underlagt tilsyn av Kredittilsynet, jf. kredittilsynsloven § 1 nr. 9. Kredittilsynet skal se til at de som er underlagt tilsyn virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lovgivningen, jf. kredittilsynsloven § 3. Tilsynet omfatter blant annet kontroll med at revisorene utøver sin virksomhet i samsvar med pliktene i revisorloven, herunder god revisjonsskikk.

DnR gjennomfører kvalitetskontroll minimum hvert sjette år av alle medlemmer som har revisjonsoppdrag. Kredittilsynet bygger på DnRs kontrollarbeid som en del av den samlede tilsynsvirksomheten med revisorbransjen. Samarbeidet mellom Kredittilsynet og DnR innebærer at saker der DnRs kvalitetskontroll avdekker mangler som er så alvorlige at det bør vurderes om godkjenningen som revisor skal kalles tilbake, oversendes til Kredittilsynet for videre oppfølging. Kredittilsynet kontrollerer selv revisorer som ikke er medlemmer i DnR, slik at alle oppdragsansvarlige revisorer kontrolleres innenfor en periode på seks år. Ovennevnte samarbeid med DnR kommer i tillegg til andre tilsynsaktiviteter rettet mot revisorer og revisjonsselskaper, uavhengig av medlemskap i DnR.

Gjennom revisorlovens krav til god revisjonsskikk er revisjonsselskapene pålagt å etablere interne kontrollordninger som skal sikre kvalitet i yrkesutøvelsen. Standard for kvalitetskontroll (SK 1), vedtatt av DnR, fastsetter grunnleggende prinsipper og nødvendige handlinger, og gir veiledning for et revisjonsselskaps ansvar for dets kvalitetskontrollsystem. I henhold til denne standarden må revisjonsselskapene «etablere et kvalitetskontrollsystem utformet for å gi en betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet og dets personale etterlever faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav samt at beretninger som avgis av revisjonsselskapet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.» Standarden tar videre for seg aksept av nye klienter, interne kvalitetskontrollsystemer, ledelsens ansvar for kvalitet, etiske krav, uavhengighet, personale, gjennomføring av oppdrag, samt behandling av klager og beskyldninger. I Kredittilsynets forslag til gjennomføring av revisjonsdirektivet i norsk lovgivning, er dette foreslått lovfestet i ny § 5b-1.

Det stilles krav til dokumentasjon av de planlagte og utførte revisjonshandlingene, og av de konklusjoner revisor trekker av sitt arbeid underveis og i den endelige revisjonsberetningen. Dokumentasjonskravene muliggjør kvalitetskontroll i alle de nevnte sammenhengene.

4.5.6 Revisjonens innhold

Revisors hovedoppgave er å foreta en uavhengig og objektiv vurdering av om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Revisorloven kapittel 5 gir rammene for hvordan revisor skal utføre revisjonen. For å øke regnskapsbrukernes tillit har revisorloven krav til revisors objektivitet og uavhengighet, kompetanse og etterutdanning, taushetsplikt og kvalitetskontroll.

I tillegg til å uttale seg om årsregnskapet skal revisor:

- vurdere om ledelsen har sørget for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapet (bokføringen)
- vurdere opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap
- se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll
- bidra til å forbygge og avdekke misligheter (økonomisk kriminalitet) og feil.

I henhold til god revisjonsskikk må revisor skaffe seg tilstrekkelig forståelse av klientforetaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, til å kunne vurdere risikoen for at det finnes vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet. Denne vurderingen er utgangspunktet for planleggingen og utførelsen av revisjonen.

Resultatet av revisors arbeid presenteres for regnskapsbrukerne i revisjonsberetningen. I revi-

sjonsberetningen påpekes at revisors uttalelse innebærer høy sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil. Revisor uttaler seg om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, og om det gir et rettvisende bilde i overensstemmelse med det relevante regelverket for finansiell rapportering (regnskapsloven eller IFRS).

I tillegg til revisjonsberetningen kommuniserer revisor mer detaljert med foretakets styre og ledelse. I følge revisorloven § 5-2 fjerde ledd skal revisor sende brev til foretakets styre dersom det er avdekket forhold som omtalt i loven.

4.5.7 God revisjonsskikk

Revisor skal utføre sitt arbeid i tråd med god revisjonsskikk. Kravene er nedfelt i revisorloven § 5-2 første og annet ledd. God revisjonsskikk er en rettslig standard. Revisorprofesjonen har gjennom mange år utviklet et omfattende standardverk bestående av 36 revisjonsstandarder, som bidrar til å gi begrepet god revisjonsskikk et innhold.

De norske revisjonsstandardene er basert på internasjonale revisjonsstandarder, utarbeidet og fastsatt av the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Forslag til revisjonsstandarder er underlagt en omfattende og åpen prosess før de blir vedtatt, og mange ulike aktører uttaler seg. For å sikre at IAASB ivaretar allmennhetens interesser, overvåkes arbeidet av et Public Interest Oversight Board (PIOB) med representanter for de viktigste globale interessegrupper. Revisjonsstandardene har til hensikt å sikre at revisor utfører tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonshandlinger, slik at han eller hun oppnår den betryggende sikkerhet som revisjonsberetningen gir uttrykk for.

Revisjonsstandardene skiller i liten grad på om selskapene er børsnoterte eller ikke. Likeledes er det heller ikke lagt opp til prinsipielle forskjeller på om selskapene er små eller store.

4.5.8 Revisjonens utførelse

Revisjon er i stor grad harmonisert internasjonalt. Revisors oppgaver og rammer er definert i revisorloven §§ 5-1 og 5-2, og inneholder enkelte særnorske elementer.

Revisors hovedoppgave er å skaffe seg betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Risikoen må reduseres til et akseptabelt nivå ved å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

Revisor utarbeider først en overordnet revisjonsstrategi som beskriver omfanget av revisjonen, når den skal utføres og angrepsvinkelen. Deretter utarbeides en detaljert revisjonsplan.

Revisor må systematisk vurdere risikoene for at det kan oppstå vesentlige feil i regnskapet. Der det avdekkes risiko av betydning, må revisor gjennomføre revisjonshandlinger for å redusere risikoen til et akseptabelt nivå. Gjennom revisjonshandlingene må revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

Revisor gjennomgår klientens system for produksjon, registrering og dokumentasjon av den informasjonen som er relevant for årsregnskapet. Med bakgrunn i risikovurderingen og eventuelle resultater fra testing av kontroller, planlegger og utfører revisor substanskontroller. Disse består blant annet i undersøkelse av dokumentasjon som kan underbygge regnskapsinformasjonen og analyser. Det gjennomføres alltid substanskontroller av vesentlige transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger.

Revisor må planlegge og gjennomføre revisjonen med profesjonelt skeptisk holdning og anta at årsregnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon. Revisor må vurdere hva som anses som vesentlige feil. Dersom revisor oppdager feil, vil de uansett størrelse bli rapportert til foretaket. Revisor skal påse at vesentlige feil blir rettet. I motsatt fall får det konsekvenser for revisjonsberetningen.

Områder som påvirker skatter og arbeidsgiveravgift blir underlagt grundigere kontroll enn øvrige områder. For slike feil benytter revisor en lavere vesentlighetsgrense enn for årsregnskapet generelt. Feil av betydning for foretakets grunnlag for skatter og avgifter får konsekvenser for revisors attestasjoner til ligningsmyndighetene også når de ikke endrer revisjonsberetningen.

Revisors løpende kommunikasjon skjer med den regnskapspliktiges daglige ledelse. En rekke forhold blir tatt opp av revisor i nummererte brev. Disse adresseres til styret med kopi til administrerende direktør.

Dersom revisor er uenig i regnskapet, må revisor ta forbehold i revisjonsberetningen eller avgi negativ beretning og gi uttrykk for at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger. Dersom det ikke er mulig å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, kan konklusjonen bli at revisor ikke kan uttale seg om det fremlagte årsregnskapet.

Revisjonsberetningen er det offentlige dokumentet som oppsummerer resultatet av revisjo-

nen av årsregnskapet og enkelte deler av foretakets årsberetning. Revisor trekker der sine konklusjoner basert på innsamlede revisjonsbevis og uttaler seg med høy, men ikke absolutt, sikkerhet. I aksjeselskaper sendes revisjonsberetningen sammen med årsregnskap og årsberetning til alle aksjonærer før regnskapet skal behandles på generalforsamlingen. Beretningen sendes inn til Regnskapsregisteret sammen med det fastsatte årsregnskapet.

4.5.9 Øvrige oppgaver

Revisor utfører også en rekke andre oppgaver som ikke kommer til uttrykk i revisjonsberetningen. Blant de viktigste er:

- Ligningsloven § 4-5 nr. 5, som pålegger revisor å kontrollere og underskrive på den revisjonspliktiges næringsoppgave
- Ligningsloven § 6-16 første ledd bokstav b, som krever at revisor kontrollerer og underskriver kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp (lønn og andre innberetningspliktige ytelser),
- Hvitvaskingsloven § 7, som pålegger revisor å rapportere til Økokrim mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte fra en straffbar handling eller til forhold som rammes av straffeloven § 147a eller § 147b (terrorfinansiering),
- Kredittilsynsloven § 3a, som pålegger revisor å rapportere visse avdekkede forhold i foretak som er underlagt Kredittilsynets tilsyn (blant annet banker, finansieringsforetak, eiendomsmeglere)
- Attestasjon av egenkapitalendringer i aksjeselskaper, jf. aksjelovene

Det finnes en rekke særlige krav til informasjon som foretak gjennom ulike lover og forskrifter er pålagt å få bekreftet fra revisor. Dette omtales gjerne som særattestasjoner. Det er gjort nærmere rede for revisors særattestasjoner i kapittel 3.4 foran.

4.6 Myndighetskontroll

4.6.1 Skattemyndighetene

Revisjon har etter utvalgets oppfatning betydning for korrekt skatte- og avgiftsberegning. Dette omtales nærmere i kapittel 6.2.5 nedenfor. Ved eventuell innføring av ytterligere unntak fra revisjonsplikten, er det derfor viktig å være kjent med hvilke egne virkemidler skattemyndighetene (skatteetaten og skatteoppkreverne) besitter som kan tenkes å kompensere for revisors kontrollarbeid. Det redegjøres for dette nedenfor.

4.6.1.1 Om skatteetaten

Skatteetaten har nettopp vært gjennom en omorganiseringsprosess, og fremstår med ny struktur fra 1. januar 2008. All utøvende kontrollvirksomhet vil bli ivaretatt av de fem skatteregionene; Skatt øst, Skatt vest, Skatt sør, Skatt Midt-Norge og Skatt nord. Hvert skattekontor er organisert i fem funksjoner, hvor hovedsakelig avdelingene for «Kontroll og rettsanvendelse» og «Skattekrim» forestår den operative kontrollvirksomheten som skatteetaten utøver. Kontrollen av innleverte oppgaver (oppgavekontrollen) skjer i avdeling for fastsetting. I det etterfølgende vil alle de som jobber med bokettersyn bli omtalt som kontrollører.

Det overordnede målet med skatteetatens kontrollvirksomhet er å sikre rett fastsettelse og innbetaling av skatter og avgifter, at uoppgitte beløp skal avdekkes og fremme en økt etterlevelse av regelverket. For å nå dette målet, må det under kontrollene sjekkes at skattyter følger bokføringsloven med forskrift, årsregnskapsloven og skatte- og avgiftslovene. Økonomiske misligheter som ligger utenfor skatte- og avgiftsområdet vil også kunne avdekkes under skatteetatens kontrollvirksomhet. Hvis den straffbare handlingen har en strafferamme på over seks måneder, har skatteetaten rett til å anmelde forholdet til politiet uten hinder av taushetsplikt.

Skatteetaten har vide fullmakter og tilgang på kontrollopplysninger gjennom forskjellige registre som etaten eier eller har tilgang til, og samarbeider med andre offentlige kontrollinstanser, politi, NAV og utenlandske skattemyndigheter. Det vises til etterfølgende beskrivelse.

4.6.1.1.1 Hjemler for kontroll

De mest sentrale bestemmelsene vedrørende skatteetatens kontrollvirksomhet finnes i ligningsloven §§ 4-1, 4-8, 4-10 og 6-15, lov om merverdiavgift §§ 46-53, skattebetalingsloven (2005) § 5-13 og folketrygdloven § 24-5, jf. forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og oppgjør av arbeidsgiveravgift m.v. til folketrygden § 6.

Ligningslovens kapittel 4 og 6 omhandler henholdsvis opplysningsplikt om egne forhold og tredjemanns plikt til å gi kontrollopplysninger. Merverdiavgiftsloven § 46 er kontrollhjemmel med hensyn til den næringsdrivendes egen virk-

somhet, mens §§ 47-53 omhandler tredjemanns plikt til å gi kontrollopplysninger. Skattebetalingsloven § 5-13 hjemler kontroll hos dem som plikter å foreta skattetrekk i lønnsutbetalinger.

Så vel ligningsloven som merverdiavgiftsloven gir skattemyndighetene vide kontrollhjemler og pålegger også kontrollobjektene bistandsplikt overfor skattemyndighetene.

Det følger av hjemmelsgrunnlaget at skattekontorene skal foreta både lignings-/skattekontroll, merverdiavgiftskontroll samt kontroll av grunnlagsdata og arbeidsgiveravgift.

4.6.1.1.2 Kontrollkilder

Registeropplysninger

Skatteetaten har tilgang til ulike registeropplysninger som er til stor nytte ved skattekontroll av næringsdrivende. Spesielt nyttige registre i kontrollsammenheng er folkeregisteret skattemanntallet, avgiftsmanntallet, valutaregisteret, aksjonærregisteret, eiendomsregisteret, Enhetsregisteret, grunnlagsdata, arbeidstager- og arbeidsgiverregisteret (Aa-registeret) og veimyndighetenes tekniske kjøretøyregister (AutoSys).

Samarbeid med andre offentlige etater

Ansatte i skatteetaten har taushetsplikt, men det er flere viktige unntak. På skatte- og avgiftsområdet kan skatteetaten innhente opplysninger fra, og dele dem med, en rekke andre offentlige kontrolletater som tolletaten, skatteoppkreverne (kemneren), kommunerevisorene, Kredittilsynet og NAV. Norge har skatteavtale med de fleste europeiske land og en rekke land utenfor Europa. Med disse statene kan Norge utveksle opplysninger som kan benyttes på skatte- og avgiftsområdet. Det er også inngått samarbeidsavtaler på kontrollområdet med en del stater.

Andre kontrollkilder

Foruten ovennevnte kan nevnes utveksling av kontrollopplysninger innad i skatteetaten, for eksempel kontrollmeldinger etter avholdte bokettersyn, samt tips gjennom media og fra publikum.

4.6.1.1.3 Nærmere om kontrollørenes oppgaver

Kontrollvirksomheten foregår både som ordinære bokettersyn (også kalt stedlig kontroll) og mer begrensede oppgavekontroller (kontorkontroll).

Et fullstendig bokettersyn går normalt ut på å kontrollere at selvangivelse med vedlegg og merverdiavgiftsoppgaver er riktige, og at de bygger på et riktig regnskap som er ført overensstemmende med vedtatte lover og forskrifter. Bokettersynene vil normalt gå ett til tre år tilbake i tid, men kan utvides til de 10 siste årene. Det foretas også en god del begrensede regnskapskontroller. Hensikten med, og omfanget av, kontrollen er avgjørende for hvilken type kontroll som utføres. De stedlige kontrollene er delt inn i flere kategorier; bransjekontroller, temakontroller, impulskontroller, punktkontroller, grunnlagsdatakontroller, formalkontroller og kontrollbesøk (innhenting av tredjemannsopplysninger eller forundersøkelse for vurdering av tiltak). Som et ledd i kontrollsamarbeidet med andre regioner og med utlandet gjennomføres det også en del simultankontroller. Andre kontroller inngår som deler av større prosjekter, blant annet kontroll av store utbyggingsområder, kontroll av storbedrifter og avdekking av svart arbeid og svart økonomi.

En kontorkontroll er kontroll av innsendte oppgaver (selvangivelse med vedlegg og omsetningsoppgaver). Kontorkontroller utføres ofte av andre tilsatte enn de som arbeider med bokettersyn. Oppgavekontrollen er også til dels automatisert i den forstand at den formelle oppgavekvaliteten i stor grad sikres via Altinn-systemet, og ved at det settes kontroller i ligningssystemet SLN (system for ligning av næringsdrivende, jf. nedenfor i kapittel 4.6.1.3). En kontorkontroll kan avdekke uregelmessigheter, og kan også resultere i at det blir gjennomført et mer omfattende bokettersyn. I tillegg til bokettersyn og oppgavekontroller gjennomføres det også formal-/informasjonskontroller.

På grunn av tilgangen til kontrollopplysninger og dataregistre vil skatteetatens kontrollører ha et godt hjelpemiddel i arbeidet med å avdekke feil og misligheter. I mange tilfeller kan kontrollørenes rolle bli en ren etterforskningsrolle. Det har også vist seg nødvendig at skatteetaten bistår politiet i arbeidet mot økonomisk kriminalitet. Det fremgår av dette at skatteetatens kontroller kan være forholdsvis tidkrevende.

4.6.1.2 Skatteoppkreverne

De kommunale skatteoppkreverkontorene (kemnerkontorene) er underlagt skatteetatens faglige styring, men regnes ikke som en del av skatteetaten. Skatteoppkreverne forestår innkreving av skatt og arbeidsgiveravgift, og kontorenes kontrollfunksjon er avgrenset til kontroll av arbeidsgi-

vers plikter som arbeidsgiver (arbeidsgiverkontrollen). En nærmere beskrivelse av arbeidsgiverkontrollen følger nedenfor.

Arbeidsgiverkontrollen

Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at skattetrekk (herunder påleggstrekk) og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, oppbevart, innberettet og innbetalt i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser. Kontroll av arbeidsgivers plikter i forbindelse med lønns- og trekkoppgaven inngår også i arbeidsgiverkontrollen.

Arbeidsgivergiverkontrollen kan defineres som: «Alle handlinger som tar sikte på å etterprøve arbeidsgivers plikter som arbeidsgiver etter ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven på skatte- og avgiftsområdet.» Herunder vektlegges det også å gi arbeidsgiverne informasjon og veiledning. En arbeidsgiverkontroll kan gjennomføres i form av oppgavekontroll eller regnskapskontroll.

En regnskapskontroll kan bestå av kontroll av

- Grunnlagsdata (lønns- og trekkoppgaver)
- Arbeidsgiveravgift
- Regnskapsføring, oppbevaring og oppgjør av skattetrekk

En kontorkontroll vil bestå av kontroll av lønns- og trekkoppgaver, årsoppgaver og terminoppgaver.

Mens skatteoppkrevernes kontrollvirksomhet er begrenset til arbeidsgiverkontrollen, foretar skattekontorene også lignings-/skattekontroll og kontroll av merverdiavgift, jf. kapittel 4.6.1.1.

4.6.1.3 Om utviklingen innen skatte- og avgiftskontrollen

Skattemyndighetene har de senere årene satset aktivt på IT-siden. Prosjekter av stor betydning er systemene Altinn og SLN. I det etterfølgende gis det en nærmere orientering om disse systemene, basert på beskrivelser innhentet fra Skattedirektoratet.

Altinn

Altinn åpnet for mottak av oppgaver i 2004.

Altinn er først og fremst bygget for å sende inn data elektronisk. Løsningen benytter Enhetsregisteret for å regulere hvem som har ulike roller knyttet til selskapet eller skattyter. Ved innsending av selvangivelse med vedlegg gjennom Altinn for revisjonspliktige, må alltid selskapet signere oppgavene først. Når selskapets signatur foreligger, blir oppgavene sendt automatisk videre til revisor som signerer og sender oppgaven inn til skatteetaten. Dette stiller store krav til Enhetsregisteret og kvaliteten på opplysningene der. Enhetsregisteret har hatt høyt fokus på dette. Gjenbruk av informasjonen har skjerpet selskapenes behov og ønsker for å være à jour med oppdateringer til enhver tid. Dagens Altinn-løsning på ligningsskjemaer innebærer ingen kobling mot registre utover oppslag/preutfylling mot enhetsregister/folkeregister.

Kontrollene som settes i Altinn er absolutte og feilene/avvikene må rettes før oppgaven kan sendes inn. Kontrollene er satt for å sikre et minstekrav til informasjon i oppgavene slik at disse kan gå videre i SLN uten for mange mangler og feil i utfyllingen. Kontrollene sikrer at pliktige skjema er levert, at pliktige felt er utfylt og på enkelte områder også at overføringer mellom skjema er korrekt.

System for ligning av næringsdrivende (SLN)

SLN ble innført i 2004 for ligningen av inntektsåret 2003. Før det var det to år med begrenset prøve-/pilotdrift. SLN er et elektronisk saksbehandlingssystem for ligning av næringsdrivendes (forskuddspliktiges og etterskuddspliktiges) selvangivelser med næringsoppgaver og andre pliktige vedlegg som leveres elektronisk gjennom Altinn.

Innleveringene kjøres igjennom et sett av kontroller i SLN som først og fremst sjekker oppgavekvaliteten, men som også sjekker om det er grunnlag for en saksbehandler å gå nærmere igjennom oppgavene, evt. få innsendt tilleggsoppgaver. Kontrollene muliggjør bl.a. å sammenligne størrelser, plukke ut størrelser over/under et bestemt beløp, gjøre utplukk på hvorvidt et felt er utfylt eller en bestemt oppgave er levert, lage regnestykke som kan sammenlignes mot et bestemt felt, en bestemt verdi eller mot et annet regnestykke etc. De innleveringene som ikke får kontrollutslag, anses som ferdigbehandlet og er klare for skatteberegning.

Kontrollene er således begrenset til poster i de oppgavene (selvangivelse, næringsoppgave etc.) som blir innlevert, og går i hovedsak ut på å sjekke logiske sammenhenger i oppgavesettene (regnskapstallene). Kontrollene i seg selv vil ikke kunne avdekke om regnskapstallene i utgangspunket er korrekte.

SLN vil frem mot 2010 gradvis bli utvidet til SL (System for Ligning) og vil da omfatte all ligning inkludert lønnsmottakere og pensjonister. Denne utvidelsen innebærer i det vesentlige å utvikle funksjonalitet for å kunne gjennomføre ligning og kontroll av personlige skattytere, i all hovedsak med eksterne og interne registre som kontrollgrunnlag, og vil ikke få noen særlig betydning i forhold til kontrollen overfor næringsinntekt – utover hva som allerede er utviklet i SLN, jf. beskrivelsen ovenfor.

Utvalget er også kjent med at det har vært et forprosjekt i Skattedirektoratet og Brønnøysundregistrene på oppdrag fra Nærings- og handelsdepartementet knyttet til ny innrapporteringsordning innenfor lønnsområdet. Igangsetting av hovedprosjekt er ikke besluttet, og det forventes ikke at dette vil bli gjennomført i nær fremtid. I dag innrapporteres skattetrekk og arbeidsgiveravgift hver annen måned. Målet med prosjektet er at innrapportering fra arbeidsgiverne til berørte offentlige etater skjer raskere etter utlønning, basert på informasjonen som likevel skal medtas i arbeidstakernes kvitteringer for lønn («lønnsslipp»). Det er dessuten meningen at skattetrekket skal innbetales samtidig med lønnsutbetalingen, hvilket skal sikre både statens og arbeidstakernes interesser på en bedre måte. En slik innrapporteringsordning åpner blant annet for at skattemyndighetenes kontroll av rapporteringen kan iverksettes raskere enn hva tilfellet er i dag.

Utvalget ser at forbedringer i Skatteetatens saksbehandlingssystemer og nye former for innrapportering med stor sannsynlighet bidrar til å øke kvaliteten på ligningsbehandlingen. Det samme må forventes å være resultatet av den omorganisering Skatteetaten nylig har gjennomført. I St. prp. nr. 1 (2006-2007) er et vesentlig argument for gjennomføring av omorganiseringen, at analyser viser at ny organisering vil bidra til økt avdekking av skatteunndragelser og bedre etterlevelse av regelverket, og dermed til riktigere skatteinngang. Det er her pekt på at etaten må styrke kontroll- og innkrevingsvirksomheten overfor de mer krevende delene av næringslivet og utvikle innsikt, kompetanse og metoder som øker avdekkingen av skattefusk. Dette krever sterke fagmiljøer med spisskompetanse og tverrfaglighet. Spesialisering gjennom en endret oppgavefordeling blir påpekt å være et viktig virkemiddel for å heve kompetansenivået i etaten.

Samtidig er det slik at en korrekt behandling av skattyternes/avgiftspliktiges oppgaver er helt avhengig av at de opplysninger som blir rapportert i oppgavene er korrekte. Dette gjelder så vel opplysninger i form av grunnlagsdata som opplysninger i selvangivelser, merverdiavgiftsoppgaver m.v. Kvaliteten på denne informasjonen sikres dels ved de bokettersyn som skattemyndighetene selv gjennomfører og dels ved den kontrollen som utføres av valgt revisor, herunder revisors attestasjon av næringsoppgaven og kontrolloppstillingen av registrerte og innberettede beløp (lønn), jf. kapittel 3.4.3. Sikring av god kvalitet ved selve bokføringen, ved at foretakene sørger for at bokføringen ivaretas av kompetent personale eller autorisert regnskapsfører, hører også med i dette bilde.

Skattedirektoratets årsrapporter viser at omfanget av bokettersyn er begrenset sett i forhold til den store mengden skatte- og/eller avgiftspliktige foretak. Dette gjelder også arbeidsgiverkontrollen sett opp mot antall kontrollobjekter (arbeidsgivere). Kompleksiteten i de økonomiske forhold og de spørsmål som derved reiser seg, herunder ikke minst den økende internasjonaliseringen, utgjør stadig større utfordringer. Undersøkelse i regi av Næringslivets Sikkerhetsråd – Kriminalitets- og sikkerhetsundersøkelsen i Norge – (tall fra november 2007) viser at næringslivet opplever oppdagelsesrisikoen som betydelig redusert fra foregående år. Disse utfordringene nødvendiggjør satsing på utvalgte foretak og områder, herunder nevnes særskilt «skattekriminalitet» og «intern-prisingsproblematikk». Dette gjør også at ressursene som kan benyttes til bokettersyn rettet mot den store mengden foretak blir mindre. Andre kontrollmekanismer og kvalitetshevende tiltak blir desto viktigere.

4.6.1.3.1 Særmerknad fra mindretallet

Mindretallet mener at beskrivelsen av skattemyndighetenes kontroll er for negativ. Slik teksten er uformet kan leseren få inntrykk av at Altinn og SL ikke er å betrakte som effektive kontrollverktøy for skatteetaten. Det skrives blant annet at «Altinn innebærer ingen kobling mot registre utover oppslag/preutfylling mot enhetsregistre» og at «kontrollene i seg selv vil ikke avdekke om regnskapstallene i utgangpunktet er korrekte».

I Skattetatens eget medlemsblad beskrives kontrollmulighetene i skatteetaten på en langt mer positiv måte: «[SL] vil være et godt utviklet kontrollverktøy» og «systemet er veldig dynamisk og fleksibelt; mulighetene for kontroll kombinasjoner er egentlig uendelige. Man kan definere et sett med kontroller hvor avvikende selvangivelser blir silt ut til manuell behandling. For eksempel

avvik mellom grunnlagsopplysninger og skatteyters påstander eller ulogiskheter i økonomisk utvikling fra det ene året til det andre.» Dette er også i tråd med det inntrykket mindretallet har fått gjennom annen og ulik kontakt med representanter fra skattemyndighetene, og skattemyndighetenes uttalte kontrollstrategi. Mindretallet mener dette er en vesentlig endring av forutsetningene for å kunne innrette og gjennomføre skattekontrollen på en effektiv måte i forhold til hva som var situasjonen da revisjonsplikten for små selskaper tidligere ble vurdert.

4.6.2 Innsendingsplikt til Regnskapsregisteret

Årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen er offentlige dokumenter. Enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet av regnskapsdokumentene, enten hos den regnskapspliktige eller hos regnskapsregisteret. Alle som har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 skal etter § 8-2 sende årsregnskap, årsberetning og eventuell revisjonsberetning til Regnskapsregisteret i Brønnøysund. Det følger av første selskapsdirektiv (68/151/EØF) og fjerde selskapsdirektiv (78/660/EØF) at Norge må ha slike regler om innsendingsplikt.

Regnskapsregisteret foretar en helt enkel kontroll av om alle dokumentene som skal sendes inn er med, at balansen inneholder både eiendeler, egenkapital og gjeld og at det er samsvar mellom notehenvisningene og antall noter. Det foretas ingen kontroll av om regnskapene er rettvisende og kun i svært begrenset grad om det er samsvar mellom signaturene på regnskapet, og de personene som er meldt som styremedlemmer og daglig leder ved registreringen av foretaket.

Innsendingsplikten vil som følge av dette ikke i seg selv medføre noen reell kontroll av riktigheten av de innsendte regnskapene. Innsendingsplikten vil likevel være en viktig del av «kontrollmiljøet» fordi den sikrer notoritet og samtidig sikrer regnskapsbrukerne enkel tilgang til regnskapene i 10 år, mot et mindre gebyr.

Ved forsinket innsending av regnskapet til Regnskapsregisteret påløper det et gebyr som styret er solidarisk ansvarlig for. Gebyret kan komme opp i 44 000 kroner for hvert enkelt regnskapsår.

Manglende innsending av regnskapene til Regnskapsregisteret er også grunnlag for tvangsoppløsning av aksjeselskaper etter nærmere regler i aksjeloven § 16-15, (1) nr. 5.

4.6.3 Kredittilsynet

Kredittilsynet skal etter verdipapirhandelloven § 15-1 føre kontroll med at årsregnskap, årsberetning, halvårsregnskap og annen finansiell rapportering fra utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes notert på regulert marked i EØS, er i samsvar med lov eller forskrifter. Utvalget finner ikke grunn til å drøfte denne regnskapskontrollen nærmere da disse utstederne ikke vil være aktuelle å unnta fra revisjonsplikt.

Kapittel 5
Revisjonsplikten for små foretak i andre europeiske land

5.1 Innledning

Utvalget er i mandatet bedt om å redegjøre for revisjonsplikten i andre land og vurdere de løsningene som der er valgt for de minste foretakene. Det skal særlig redegjøres for de nylig gjennomførte lovendringene i Danmark og Finland og den pågående utredningen i Sverige.

Det er naturlig å vurdere revisjonsplikten i lys av den internasjonale utviklingen. Utviklingen de senere årene har vært at revisjonsplikten er blitt opphevet for små aksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar i land hvor man tidligere har hatt revisjonsplikt for samtlige slike selskaper. Samtidig bør det understrekes at en ikke ukritisk kan overføre løsningene i andre land til norsk rett. Utvalget går nærmere inn på dette i kapittel 6.1.

Nedenfor redegjør utvalget først for revisjonsplikten etter EU-retten. Deretter redegjør utvalget for revisjonsplikten i andre europeiske land.

5.2 Revisjonsplikten etter EU-retten

5.2.1 EUs forenklingspolitikk

EU har, som en del av Lisboa-strategien, et mål om å redusere næringslivets administrative byrder. Lisboa-strategien ble vedtatt på EUs toppmøte våren 2000 og er EUs strategi for økt sysselsetting og økonomisk vekst. Målet er at EU innen 2010 skal bli «den mest konkurransedyktige og dynamiske kunnskapsbaserte økonomien i verden».

Lisboa-strategien har tre hovedsatsningsområder:

- Gjøre det attraktivt å investere og arbeide i Europa
- Kunnskap og innovasjon som bærebjelke
- Flere og bedre jobber

Ett av målene var å redusere de administrative byrdene for næringslivet med 25 %. Som et ledd i dette har EU en pågående prosess for et enklere selskapsrettslig regelverk. Kommisjonen gjennomførte i 2007 en høring om forslag til en rekke endringer i selskapsdirektivene. I høringsbrev av 10. juli 2007

> «COMMUNICATION FROM THE COMMISSION on a simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing»

ble medlemslandene i EØS blant annet spurt om det var ønskelig at selskapsrettsdirektivene i større grad fokuserte på grensekryssende problemstillinger eller om det var tilstrekkelig at direktivene ble mer prinsippbaserte i forhold til slik de fremstår i dag. I høringsnotatet ble det varslet at konkrete forslag vil foreligge tidlig i 2008. Revisjonsplikten ble ikke direkte berørt i den siste høringen.[1]

5.2.2 EU-retten

EUs fjerde selskapsdirektiv om årsregnskaper (direktiv 78/660/EØF) har i artikkel 51 krav til revisjon av årsregnskap til de foretak som kommer inn under direktivet. Revisor skal i tillegg til revisjon av årsregnskapet, påse at årsberetningen er i samsvar med årsregnskapet. Revisjonen skal utføres av en revisor som er autorisert i henhold til nasjonal lovgivning, basert på kravene i EU-retten.

Foretak med ubegrenset ansvar for eierne eller deltagerne, som enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper, kommer normalt ikke inn under direktivet. I den grad alle deltagerne i et selskap med ubegrenset ansvar for eierne er selskaper med begrenset ansvar, kommer fjerde

[1] I en tidligere høring om temaet ble det imidlertid fremsatt et forslag om at det skulle være forbudt for medlemsstatene å innføre revisjonsplikt for såkalte mikroforetak (definert som foretak med færre enn 10 ansatte, balansesum under 500 000 euro og omsetning under 1 000 000 euro). Dette forslaget ble imidlertid utelatt i siste høringsrunde etter at høringen viste at medlemsstatene ikke så behov for noe slikt forbud.

selskapsdirektiv likevel til anvendelse (rådsdirektiv 90/605/EØF). Dette gjelder for eksempel dersom alle deltagerne i et ansvarlig selskap er aksjeselskaper. Stiftelser kommer ikke inn under direktivets krav til årsregnskap og revisjon.

Fjerde selskapsdirektiv artikkel 11 definerer som små aksjeselskaper selskaper som på balansedagen i to etterfølgende år ikke overstiger to av de tre følgende kriteriene:

- Balansesum: 3,65 millioner euro
- Nettoomsetning: 7,3 millioner euro
- Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50.

Slike aksjeselskaper kan av den enkelte medlemsstat unntas fra plikt til å ha revisjon.

For selskaper som fritas for revisjonsplikt, skal medlemsstatene vedta sanksjonsregler i nasjonal lovgivning i tilfelle reglene om årsregnskap og årsberetning ikke følges.

Den 16. august 2006 ble endringer av EUs fjerde selskapsdirektiv av 14. juni 2006 (2006/46/EC) publisert i EUs offisielle journal. To av de tre kriteriene for definisjonen av små foretak ble endret:

- balansesum: 4,4 millioner euro
- nettoomsetning: 8,8 millioner euro

Disse grensene innebærer en minimumsharmonisering for definisjonen av små foretak. Medlemsstatene kan i sin lovgivning derfor benytte lavere, men ikke høyere grenser for hva som utgjør små foretak.

Foretak som utarbeider konsoliderte regnskaper, konserner, skal i henhold til EUs syvende selskapsdirektiv (direktiv 83/349/EØF) artikkel 37, sørge for at det konsoliderte regnskapet revideres av en godkjent revisor. Det er adgang til å unnta små aksjeselskaper fra plikten til å utarbeide konsoliderte regnskaper, jf. direktivets artikkel 6. I så fall kan de også unntas fra plikten til å ha godkjent revisor. Ellers er det ingen adgang til å unnta konserner fra revisjonsplikt.

Fritaket for revisjonsplikt retter seg kun mot kriteriene for balansesum, nettoomsetning og antall ansatte. Direktivet åpner ikke for generelle fritak for enkelte næringer eller selskaper med spesiell eiersammensetning, for eksempel kommunalt eide aksjeselskaper. Det er imidlertid ikke noe til hinder for at medlemsstatene stiller strengere krav til revisjon av for eksempel bestemte næringer. Dersom en stat fritar små selskaper for revisjonsplikt, kan det bestemmes at enkelte næringer, for eksempel banker, skal ha revisjonsplikt uavhengig av størrelse.

Det nye revisjonsdirektivet (2006/43/EF) oppstiller blant annet strengere krav til offentlig deltakelse i kvalitetskontrollen med revisorer enn det som finnes i dag. EU-kommisjonen vedtok den 6. mai 2008 en rekommandasjon om utførelsen av kvalitetskontrollen med revisorer og revisjonsselskaper, som kan få betydning for hvilke ordninger som aksepteres. Rekommandasjonen omfatter kun kvalitetskontrollen med revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse.

5.3 Revisjonsplikten i andre land

5.3.1 Innledning

Det er nylig vedtatt lettelser i revisjonsplikten for små foretak i Danmark og Finland. Videre er det nylig fremmet forslag i Sverige om unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Både lettelsene i Danmark og Finland og initiativet i Sverige har direkte sammenheng med disse landenes mål om å redusere de administrative byrdene for næringslivet med 25 %.

En kan merke seg at selv om unntakene i Danmark og Finland bygger på relativt lave terskelverdier, slik at det er relativt små foretak som omfattes av unntakene (se kapittel 5.3.2 og kapittel 5.3.3 nedenfor), medfører strukturen i næringslivet at det likevel er et stort antall foretak som omfattes av fritakene for revisjonsplikt i disse landene.

5.3.2 Særlig om revisjonspliktreformen i Danmark

5.3.2.1 Reformprosessen

Den danske reformen fra 2006 er som nevnt en del av tiltakene for å nå den danske regjeringens mål om å redusere de administrative byrdene for små foretak (B-foretak) med 25 % innen 2010. Lovendringene hadde sitt utgangspunkt i Erhvervs- og selskapsstyrelsens «Rapport om revisjonspligten for B-virksomheter» av mars 2005, som ble avgitt av Erhvervs- og selskapsstyrelsen. Ifølge rapporten side 5 har den

> «i udkast været drøftet med interessenter og eksperter».

Dansk Industri og banknæringen støttet en trinnvis lettelse i revisjonsplikten, mens begge de danske revisorforeningene var imot forslaget. Det ble inngått et kompromiss i Folketinget, der flere forslag fra høringsrunden ble inntatt. Prosedyren for fravelgelse av revisjon i foretak som var omfattet

av unntaket, ble gjort mer komplisert enn rapporten la opp til, og skulle blant annet sikre åpenhet og notoritet om hvilke selskaper som velger bort revisjon. I forslaget var det lagt opp til at foretak under grensene for revisjonsplikt uten videre ble fritatt for revisjonsplikt slik at man aktivt måtte velge å ha revisor dersom man ønsket å ha revisjon, men loven medførte altså at foretakene aktivt må velge revisjon bort for å bli fritatt for revisjonsplikten. Videre halverte man tersklene for hvilke selskaper som skulle anses som små selskaper som kunne fravelge revisjon, i forhold til det som var foreslått.

På sikt er den danske regjeringens målsetning å gradvis heve tersklene for revisjonsplikt til det maksimale etter EU-retten. Forslag om ytterligere lettelser skal tidligst fremsettes i 2009 eller 2010. I mellomtiden skal effekten av reformen evalueres, med særlig fokus på følgende punkter:

- Risikoen for tap av skatteproveny
- Ressursforbruk i skattekontrollen
- Risikoen for øket økonomisk kriminalitet
- Regnskapenes kvalitet
- Overholdelse av betingelsene for å fravelge revisjon
- Oversikt over hvor mange som fravelger og hvor mange som pålegges revisjon
- Foretakenes bruk av revisorer til annet enn revisjon
- Størrelsen på de faktiske besparelser

5.3.2.2 Forutsetninger for den danske reformen

I forbindelse med reformen ble det i rapporten lagt til grunn at ca. 38 % av selskapene var tomme selskaper eller holdingselskaper, uten selvstendig næringsvirksomhet. Av de gjenstående 62 % hadde 82 % mindre enn 12 millioner danske kroner i omsetning og 64 % mindre enn fem millioner danske kroner i omsetning. Det ble dessuten lagt til grunn i rapporten at revisjonsplikten, medregnet en forventet økning i revisjonshonorarene som følge av innføring av nye revisjonsstandarder, var

> «i særklasse den største administrative enkeltbyrde, lovgivningen pålegger danske virksomheter».

60 % av selskapene hadde fire ansatte eller færre og bare 9 % hadde 20 ansatte eller flere. 59 % av driftsselskapene hadde bare én eier, og eieren var normalt også daglig leder.

48 % av de små foretakene var finansiert ved lån i bank. Det ble lagt til grunn at bankens kjennskap til kunden, pant og andre sikkerhetsstillelser var de vesentligste faktorene ved bankens kredittvurdering.

I rapporten la man til grunn at finansiell revisjon ikke var noe effektivt hinder for økonomisk kriminalitet. Man baserte dette blant annet på en undersøkelse som viste at kun to prosent av anmeldt økonomisk kriminalitet ble anmeldt av revisor. Det ble også lagt vekt på at mye av den bevisste økonomiske kriminaliteten ble utført i foretak med så kort levetid at regnskapene aldri ble revidert.

Det ble vurdert å erstatte revisjonsplikten med en plikt til å få utført begrenset revisjon. Basert på en undersøkelse utført av revisjonsselskapet Deloitte, ble det antatt at kostnaden ved begrenset revisjon i gjennomsnitt ligger 31 % under kostnadene ved revisjon. Skattemyndighetene motsatte seg en slik løsning fordi den ikke ga tilstrekkelig sikkerhet, særlig med tanke på å avdekke omsetning utenfor regnskapet. Kostnadsbesparelsen ville heller ikke være tilstrekkelig stor i forhold til regjeringens mål om å redusere de administrative byrdene med 25 %.

5.3.2.3 Utformingen av regelverket

Den danske ordningen krever at selskaper som oppfyller kravene til unntak, og som ikke ønsker å bli revidert, aktivt fravelger revisor etter særlige prosedyrer.

Vilkåret for å kunne fravelge revisjon er nå at man i to påfølgende år ikke overskrider to av følgende kriterier:

– Nettoomsetning:	3 millioner danske kroner
– Balanse:	1,5 millioner danske kroner
– Antall ansatte:	12 heltidsansatte

Øvrige bestemmelser

- Beslutningen må vedtas på selskapets ordinære generalforsamling
- Generalforsamlingen kan kun fravelge revisjon for kommende regnskapsår
- Det skal fremgå av ledelsespåtegningen i regnskapet at revisjonen er fravalgt for neste regnskapsår
- I en årsrapport som ikke er revidert, skal ledelsen erklære at foretaket oppfyller betingelsene for ikke å bli revidert
- Dom eller enkeltvedtak fra offentlige myndigheter kan pålegge revisjonsplikt i en viss tid dersom foretaket overtrer selskaps-, regnskaps- eller skatte- og avgiftsrettslige regler, eller hvis det er vesentlige feil eller mangler i

årsrapporten. Vedtaket kan ikke påklages administrativt, men kan bringes inn for domstolene.

Enkelte foretakstyper er avskåret fra å fravelge revisor. Dette gjelder:
- Næringsdrivende fond (tilsvarer norske næringsdrivende stiftelser)
- «Holdingselskaper» med *betydelig* innflytelse over driftsmessige eller finansielle forhold i et annet regnskapspliktig selskap. Med betydelig innflytelse siktes til at holdingselskapet eier mer enn 20 % av selskapet.

Etter lovendringen er ca. 76 000 av 186 000 aksje- og anpartsselskaper ikke lenger revisjonspliktige (ca. 41 %). (Anpartsselskaper er en selskapsform med begrenset ansvar for eierne, særlig tilpasset mindre foretak.)

5.3.2.4 Erfaringer med den danske reformen

Første året det var mulig å fravelge revisor var i 2006. Mange foretak hadde allerede avholdt generalforsamlingen da lovendringen kom. De første ureviderte regnskapene kom først inn til Ervervs- og selskapsstyrelsen sommeren 2007, og de konkrete erfaringene man kan vise til er få og usikre.

Foreningen Registrerede Revisorer (FRR) har foretatt en undersøkelse som viste at 6,45 % av deres medlemmers klienter hadde valgt bort revisjon. Omtrent halvparten av disse klientene hadde gjort det etter forslag fra sin egen revisor. Foreningens medlemmer antok at de fleste foretakene var kjent med retten til å fravelge. Ervervs- og selskapsstyrelsen har gjennomført en informasjonskampanje for å gjøre adgangen til å fravelge revisor kjent. Medlemmene opplyste i undersøkelsen at de ikke trodde fravelgelsen var begrunnet i et ønske om å kunne utøve mer økonomisk kriminalitet. De færreste medlemmene hadde inntrykk av at klientene anså besparelsene som kunne oppnås som særlig store.

Ifølge en spørreundersøkelse gjengitt i rapporten inngikk skatteassistanse i «pakken» som ble kjøpt av revisor i 66 % av tilfellene, selv om revisjonsplikten ikke omfattet skatteregnskapet.

I forarbeidene til reformen ble det lagt til grunn at fravær av revisjon ville medføre økt kontrollbehov fra skattemyndighetenes side. Beregninger over antall personer som var nødvendig for å overføre skattekontrollen fra revisorene til skattemyndighetene viste at behovet var på 200 personer. Skattemyndighetene ble bare tilført 45 nye stillinger som følge av reformen.

5.3.3 Særlig om revisjonspliktreformen i Finland

5.3.3.1 Reformprosessen

Debatten som førte til den nylig gjennomførte reformen om revisjonsplikt for små foretak i Finland begynte allerede på 1990-tallet. Før reformen måtte alle foretak med begrenset ansvar velge revisor, men foretak som oppfylte to av følgende tre kriterier kunne nøye seg med å velge en legmannsrevisor (jf. nedenfor).
- Balansesum som ikke overstiger 340 000 euro (ca. 2,6 millioner kroner)
- Omsetning som ikke overstiger 680 000 euro (ca. 5,2 millioner kroner)
- Ikke flere enn 10 ansatte

Et utvalg for generell selskapsrett vurderte revisjonsplikten med fokus på selskaper med begrenset ansvar. Dette utvalget foreslo unntak fra revisjonsplikten for små selskaper for de foretakene som hadde adgang til å velge legmannsrevisor.

I juni 2002 ble det nedsatt et eget utvalg for gjennomgang av den finske revisorloven. Utvalgets flertall foreslo unntak for små selskaper definert som
- Balansesum som ikke overstiger 200 000 euro (ca. 1,5 millioner kroner)
- Omsetning som ikke overstiger 300 000 euro (ca. 2,3 millioner kroner)
- Ikke flere enn 10 ansatte

Utvalgets mindretall foreslo at alle foretak med begrenset ansvar og samvirker fortsatt skulle være underlagt revisjonsplikt. Utvalget foreslo også at den finske ordningen med legmannsrevisorer skulle opphøre. Legmannsrevisorene er personer uten formell revisorutdannelse som kan velges i mindre foretak. Det er ingen særskilte krav til erfaring, og det føres ikke tilsyn med legmannsrevisorene.

Under den ordinære høringen var det begrenset støtte for forslaget om å oppheve revisjonsplikten. Handelsministeren organiserte i tillegg en muntlig høringsrunde i april 2006. Drøftelsene i den høringsrunden resulterte i de endelige terskelverdiene, jf. nedenfor. Det politiske kompromisset skjedde således før saken ble brakt inn for Riksdagen.

5.3.3.2 Forutsetninger for den finske reformen

En undersøkelse i forkant av vedtagelsen fant at reformen ville berøre ca. 67 000 selskaper med begrenset ansvar. Omsetningen i disse selskapene utgjorde kun 3,4 % av den totale omsetningen for finske selskaper og skatteprovenyet 5,2 % av totalen for finske selskaper.

Det ble antatt at eierne var med i ledelsen av bedriften i ca. 90 % av selskapene. 45 % av selskapene hadde ekstern finansiering og 75 % av selskapene brukte en ekstern regnskapsfører.

Jo mindre selskapene var, jo mindre nytte anså de seg å ha av revisjon. 70 % av selskapene hadde godkjent revisor, til tross for at det var tilstrekkelig med legmannsrevisor. 70 % opplyste også at de ville velge revisor selv om det ikke var revisjonsplikt.

Kostnadene forbundet med revisjonen ble anslått til å være 348 euro hvert år, mens de indirekte kostnadene i selskapet ble anslått til 426 euro. Totalt utgjør dette omkring 6 000 kroner.

Det ble lagt til grunn i forarbeidene til den nye finske revisorloven at unntak fra revisjonsplikten for de minste foretakene ville kunne øke behovet for skattekontroll, men behovet for tilleggsressurser ble ikke tallfestet. Om skattemyndighetenes syn på spørsmålet heter det i forarbeidene:

> «Enligt skattestyrelsen är ändå det tilläggsvärde som revisionen i små företag ger rätt litet med avseende på beskattningen. Revisionsberättelsens betydelse vid beskattningen är ytterst liten eftersom den endast ger möjlighet till övervakning i efterhand. Små företags befrielse från revision har å andra sidan bedömts kräva ett ökat antal skattekontroller. Enligt skattemyndigheten är bedömningen av tilläggsresursbehovet svår.»

5.3.3.3 Utformingen av regelverket

Revisjonsplikten

Resultatet av den finske prosessen ble opphevelse av plikten til å velge revisor for selskaper der ikke mer enn ett av de følgende vilkår er overskredet både i det sist avsluttede og det nest siste regnskapsåret:

– Balansesum:	100 000 euro (ca. 770 000 kroner)
– Omsetning:	200 000 euro (ca. 1,5 millioner kroner)
– Antall ansatte:	3

Det skal alltid velges revisor i stiftelser og i selskaper som i hovedsak eier eller håndterer verdipapirer og som har betydelig innflytelse over driftsmessige eller finansielle forhold i et annet regnskapspliktig selskap.

Loven gis anvendelse på revisjonen av regnskapsperioder som begynner på 1. juli 2007 eller senere.

Minoritetsvern

Eiere med en tidel av samtlige aksjer eller en tredel av de tilstedeværende på en generalforsamling kan kreve at selskapet skal velge revisor. Dersom dette ikke blir gjort kan aksjonærene be det offentlige oppnevne revisor. Det er tilsvarende bestemmelser i annen selskapslovgivning.

Legmannsrevisjon

Det ble vedtatt at ordningen med legmannsrevisorer skal opphøre, men med overgangsordning til og med 2011. Selskaper som stiftes etter den nye lovens ikrafttreden må i sin helhet forholde seg til den nye loven, og kan ikke velge legmannsrevisor. Dette betyr at reformen medførte en innstramming med hensyn til hvem som kan velges som revisor for en del foretak som ikke blir omfattet av unntaket.

5.3.3.4 Erfaringer med den finske reformen

Loven trådte i kraft 1. juli 2007, og gjelder for regnskapsår som begynner etter denne datoen. Handels- og industriministeriet hadde derfor ikke noen konkrete erfaringer med lovendringen.

5.3.4 Den svenske utredningen om lettelse i revisjonsplikten

5.3.4.1 Reformprosessen

Den svenske regjeringen har, i likhet med den danske og den finske, som mål å redusere selskapenes administrative byrder med 25 %. Målsetningen skal nås innen utgangen av 2010. Som et ledd i dette er det nedsatt flere utredninger som skal vurdere regelverket for næringsdrivende.

Mest sentral i forhold til revisjonsplikten er utredningen om revisorer og revisjon som la frem sin delutredning (SOU 2008:32) om «Avskaffande av revisionsplikten för små företak» den 3. april 2008. I utredningen foreslås det en opphevelse av revisjonsplikten for alle foretak som oppfyller de maksimale kriteriene i EUs fjerde selskapsdirek-

tiv. Det redegjøres nærmere for forslaget nedenfor. Den svenske utredningens mandat var opprinnelig å fritt vurdere revisjonsplikten, men etter siste regjeringsskifte ble mandatet endret slik at utvalget skulle foreslå en lettelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Utvalget skulle samtidig redegjøre for konsekvensene og foreslå hvilke terskler som skulle gjelde.

Det er også oppnevnt en utredning som skal se på den svenske aksjeselskapslovgivningen (Kommittédirektiv 2007:132, Ett enklare aktiebolag). Denne utredningen skal blant annet vurdere kravet til minste aksjekapital og behovet for en ny selskapsform beregnet for små foretak. En delutredning om aksjekapital ble avgitt 13. mai 2008. I delutredningen ble det foreslått å redusere minstekapitalen til 50 000 svenske kroner. For øvrig er fristen for denne utredningen 31. mars 2009.

Det er dessuten oppnevnt en utredning som skal vurdere regnskapsreglene (Kommittédirektiv 2007:78, Ytterligere förenklingar av redovisningsreglarna m.m.). Denne utredningen skal blant annet se om Sverige i større grad skal utnytte unntaksreglene som EU-lovgivningen gir adgang til for små og mellomstore bedrifter (SMB). De øvrige spørsmålene som skal utredes er av relativt teknisk karakter. Utredningen om unntak for SMB og visse andre spørsmål skal være ferdig senest den 30. juni 2008. Resten av utredningen skal være ferdig den 1. juni 2009.

Utvalget nevner at det svenske systemet for offentlige utredninger er annerledes enn det norske. Det oppnevnes én utreder, som kan støtte seg til referansegrupper, sakkyndige og andre eksperter, samt sekretariat. Utredningen vil som følge av dette i helt annen grad gjenspeile utrederens syn og vurderinger enn i norske utredninger. Utrederen må dog holde seg innenfor rammen for mandatet, og iblant forekommer det drøftelser underhånden med Regjeringskansliet. Motforestillingene vil for det vesentlige komme i høringsrunden. Flere av de svenske ekspertene har imidlertid avgitt særskilte kommentarer til deler av utredningen.

5.3.4.2 Gjeldende svensk rett

Den svenske revisjonsplikten er nyere enn i Norge. Fra 1975 ble det innført revisjonsplikt for aksjeselskaper med mer enn én million svenske kroner i bundet egenkapital. Først fra 1988 ble øvrige aksjeselskaper underlagt revisjonsplikt. Dette skyldtes blant annet at det hadde vært mangel på kvalifiserte revisorer.

Som i Norge finnes bestemmelser om revisjonsplikt dels i revisorloven, og dels i særlovgivningen for de enkelte foretaksformer. Alle aksjeselskaper, filialer av utenlandske foretak, europeiske selskaper og kooperativer med hovedsete i Sverige, økonomiske foreninger, sparebanker, medlemsbanker, forsikringsselskaper, pensjons- og personalstiftelser og andre stiftelser har plikt til å ha minst én revisor. Det samme er handelsselskaper, enkle selskaper, ideelle foreninger og enkeltpersonforetak som oppfyller mer enn ett av følgende vilkår:

- Gjennomsnittlig antall ansatte har vært flere enn 50 hvert av de siste to år.
- Balansen har oversteget 25 millioner svenske kroner hvert av de siste to år.
- Nettoomsetningen har oversteget 50 millioner svenske kroner hvert av de to siste år.

Revisors oppgaver

Revisorens oppgaver består i Sverige av årsregnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Revisjonen skal gjøres i henhold til god revisjonsskikk. Årsregnskapsrevisjonen skal lede frem til en revisjonsberetning og en uttalelse om hvorvidt generalforsamlingen bør fastsette balansen og resultatregnskapet. Forvaltningsrevisjonen skal lede frem til en uttalelse om hvorvidt generalforsamlingen skal innvilge styret og daglig leder ansvarsfrihet. Ordningen med forvaltningsrevisjon er særskilt for Sverige. Det finnes enkelte særlige bestemmelser for andre foretaksformer. Det anses ikke nødvendig å redegjøre nærmere for disse bestemmelsene her.

Revisors opplysnings- og rapporteringsplikter

Revisor plikter å gi generalforsamlingen alle opplysninger som etterspørres, dersom det ikke er til vesentlig skade for selskapet. I alle foretak skal revisor gi opplysninger til medrevisor og ny revisor i foretaket. Svenske revisorer har også vidtgående plikter til å gi opplysninger til offentlige myndigheter. Revisor skal på anmodning gi opplysninger om foretakets forhold til lederen for en forundersøkning i en straffesak. Revisor skal ex officio rapportere til Finansinspektionen (det svenske Kredittilsynet) om forhold som kan påvirke tilsynsenheters fortsatte drift, hvis revisor ikke anbefaler generalforsamlingen å fastsette regnskapet eller ved vesentlige overtredelser av reglene som regulerer virksomheten. Finansinspektionen skal ha

opplyst i 2006 at det ikke rapporteres om slike forhold i nevneverdig omfang fra revisor.

Ved mistanke om nærmere angitte lovbrudd (for eksempel bedrageri, heleri, svindel, underslag, utroskap regnskapsforgåelser og skattekriminalitet) skal revisor underrette foretakets styre samt Bolagsverket og påtalemyndigheten. Revisor har også en rapporteringsplikt etter den svenske hvitvaskingsloven.

Dersom revisor fratrer før tjenestetiden er ute, skal dette rapporteres til Bolagsverket, som skal sende en kopi til Skatteverket. Revisor skal selv rapportere til Skatteverket gjennom en kopi av revisjonsberetningen hvis denne inneholder nærmere angitte merknader eller uttalelser.

5.3.4.3 Den svenske utredningens generelle vurderinger

Den svenske utredningen legger stor vekt på små foretaks konkurransekraft, og utviklingen i EU. Det legges til grunn at det har vært et paradigmeskifte, og at man innen EU har erkjent at kontrollen av små foretak er gått for langt, og at det er på tide å snu trenden. Det antas at det i tiden fremover vil bli en sterkere skille i kravene til regnskap og revisjon for store og små foretak, og at det vil gi betydelige ulemper dersom Sverige ikke benytter adgangen til å gjøre unntak for små foretak, slik trenden i EU for øvrig anses å være. I utredningen pekes det på at reformen i et historisk og internasjonalt perspektiv ikke er så stor, selv om omleggingen blir vesentlig i forhold til lovgivningen som har vært i kraft i Sverige i de siste 20 år.

Utredningen legger til grunn at revisor yter et viktig bidrag til foretakenes finansielle rapportering, og at det derfor vil være mange foretak som fortsetter med revisjon frivillig. Det blir lagt vekt på å oppmuntre til frivillig revisjon, blant annet ved å fjerne enkelte rapporteringsplikter som revisor har i dag. I utredningen blir det lagt vekt på at revisjonen er et standardprodukt som ikke er tilpasset kjøperen, og at foretakene selv er best egnet til å velge hvilke produkter de skal kjøpe av konsulenter innen økonomi og regnskap.

5.3.4.4 Forslagene i den svenske utredningen

I den svenske utredningen foreslås det at revisjonsplikten oppheves for alle foretak som ikke overskrider mer enn ett av kriteriene i fjerde selskapsdirektiv. Fra 5. september 2008 vil det si

- Netto-omsetning: 8,8 millioner euro (83 millioner svenske kroner)
- Balanse: 4,4 millioner euro (41,5 millioner svenske kroner)
- Gjennomsnittlig antall ansatte: 50

Det foreslås at revisjon gjøres frivillig og at de foretak som ønsker å fortsette aktivt må beslutte revisjon, i utredningen kalt en opt-in-løsning. Det legges opp til at et selskap som ikke ønsker revisjon i fremtiden skal varsle Bolagsverket om dette når tjenestetiden er ute, og vedlegge nye vedtekter. Vedtektenes bestemmelser om revisor må vise at disse ikke lenger følger av lovkrav, men er valgt inntatt av selskapet.

Det foreslås nye hjemler for skattemyndighetene til å gjennomgå bokføringen i løpet av regnskapsåret, samt at det skal opplyses om, og i tilfelle hvem, som har bistått foretaket med regnskapsføringen eller revisjon av årsregnskapet.

Det foreslås å beholde revisjonsplikten for alle foretak som har omsettelige verdipapirer notert på et regulert marked, samt foretak innen finans og forsikring. Det foreslås innført et minoritetsvern som går ut på at en minoritet på minst 10 % av foretakets eiere skal kunne kreve revisjon, om nødvendig med bistand fra det offentlige i forbindelse med oppnevningen.

Utredningen foreslår at endringen skjer i én omgang, da det antas at dette vil redusere tvilstilfeller og da det vil gi større besparelser på et tidligere tidspunkt. Ikrafttreden er imidlertid foreslått til første regnskapsår som begynner etter den 30. juni 2010 for å gi revisorene, skattemyndighetene og kreditorer tid til å gjennomgå sine rutiner og behov.

Tjenestetiden for revisor er normalt fire år i dag. I utredningen anses det at den lange tjenestetiden er et hinder for å oppnå de ønskede besparingene. I utredningen foreslås det derfor at tjenestetiden nedsettes til minimum ett år fra sommeren 2009, slik at foretakene har mulighet til å si opp revisoren fra reformforslagets øvrige ikrafttredelse.

5.3.4.5 Antatte virkninger av reformen

Antall foretak og økonomiske besparelser

I Sverige finnes det ca. 330 000 aksjeselskaper med revisjonsplikt. Basert på de foreslåtte grensene antas det at 240 000 aktive, og 70 000 sovende

aksjeselskaper blir fritatt for revisjonsplikten, noe som tilsvarer ca. 96,5 % av aksjeselskapene.

I utredningen ble det lagt til grunn at besparelsene ved å fjerne revisjonsplikten (herunder forvaltningsrevisjonen) ville inkludere revisjonshonoraret for alle foretakene som ble fritatt, samt foretakenes interne kostnader. Til sammen er dette beregnet til å utgjøre minst 5,8 milliarder svenske kroner slik situasjonen er i dag. Det antas imidlertid at det i tiden fremover vil bli økte revisjonshonorarer som følge av at strengere regnskapskrav vil medføre høyere revisjonshonorar. Innsparingene vil derfor bli større enn det anslåtte beløpet. Det er heller ikke tatt hensyn til foretakenes interne kostnader. I tillegg beregnes det en besparelse på 300 millioner svenske kroner som følge av at forvaltningsrevisjonen foreslås fjernet også for de selskaper som fortsatt skal ha revisjonsplikt. Disse kostnadene er anslått til å utgjøre ca. 10 % av revisjonshonoraret.

Flere av ekspertene som har avgitt særuttalelser kritiserer reformens omfang og forslaget om å gjennomføre reformen i ett skritt.

To eksperter, begge revisorer, anfører at de beregningene som er gjort av innsparingene gir et grovt misvisende bilde, siden de er basert på en rekke feilaktige forutsetninger. Basert på en undersøkelse som tilsvarer den norske Econ-rapporten, viser disse ekspertene til at en fjerning av revisjonsplikten ikke nødvendigvis vil gi noen positiv samfunnsøkonomisk effekt overhodet.

Skatt og økonomisk kriminalitet

Den svenske utredningen legger til grunn at skattekontrollen i Sverige er risikobasert og meget effektiv, og at en opphevelse av revisjonsplikten derfor ikke vil få merkbare konsekvenser for skatteinnbetalingene. Det foreslås ikke noen generell økning i skattemyndighetenes kontroll. Utredningen antar at en opphevelse av revisjonsplikten heller ikke vil medføre noen merkbar økning i den økonomiske kriminaliteten, og det foreslås ikke økte bevilgninger til de aktuelle politi- eller tilsynsmyndighetene.

En gruppe på to eksperter fra Skatteverket påpeker at konsekvensene for Skatteverket er større enn det som legges til grunn i utredningen. Det pekes på at skattemyndighetene har tilpasset sin kontrollvirksomhet til revisjonsplikt i alle aksjeselskaper. Regnskapene for små foretak må forventes å få en dårligere kvalitet, noe som vil gå utover rapporteringen til skattemyndighetene. Disse ekspertene er uenige med utredningens forventning om at fjerning av revisjonsplikten ikke vil ha merkbare konsekvenser for skatteinntektene. Denne gruppen påpeker at revisor bidrar til at rapporteringen er korrekt i utgangspunktet, noe som er bedre og billigere enn å rette opp feilene i ettertid. Dersom revisjon faller bort, er det behov for en vesentlig økning av ressursene. Behovet er vanskelig å anslå, men som et minimum forventes ressursbehovet å være på 100 millioner svenske kroner, tilsvarende ca. 160 stillinger.

En gruppe på tre eksperter, to fra næringslivet og en regnskapsfører uttrykker imidlertid bekymring for at de nye fullmaktene som skattemyndighetene får, sammen med plikten til å opplyse på selvangivelsen om man har revisor, vil skremme de næringsdrivende til å fortsette med en revisor de strengt tatt ikke trenger. De ønsker dessuten at reformen skal tre i kraft ett år tidligere enn foreslått for å oppnå besparelsene for næringslivet så fort som mulig.

To av ekspertene, fra henholdsvis Bolagsverket og Ekobrottsmyndigheten, sier seg uenige i utredningens vurdering av hvilke konsekvenser en fjerning av revisjonsplikten vil ha på den økonomiske kriminalitet. Disse ekspertene mener at revisor har en vesentlig større forebyggende effekt og at omfanget av reformen vil få betydelige negative konsekvenser. De går derfor imot forslaget om at revisors plikt til anmelde blir fjernet i det omfang som foreslås.

5.3.5 Særlig om revisjonspliktreformen i Storbritannia

5.3.5.1 Reformprosessen

Revisjonsplikt for alle aksjeselskaper ble innført i 1967. For de minste aksjeselskapene (private limited companies (ltd)) ble det gjort unntak i 1993. Dette skjedde etter at myndighetene hadde vurdert spørsmålet tre ganger i løpet av 80-årene og kommet til at revisjonsplikten skulle opprettholdes.

Tersklene for revisjonsplikt er senere forhøyet tre ganger, i henholdsvis 1997, 2000 og 2004. Tersklene befinner seg nå på det maksimale etter fellesskapsretten.

5.3.5.2 Forutsetninger for den britiske reformen

Den britiske reformprosessen bygger på en regelverksfilosofi om at regler skal avskaffes dersom nytten ikke kan ses å oppveie ulempene. I England er det ca. én million aksjeselskaper, hvorav 70 % har én til to ansatte.

I forbindelse med den siste hevingen av tersklene for revisjonsplikt ble det utført en større undersøkelse på oppdrag fra Department of Trade and Industry. Undersøkelsen ble utført av Jill Collis i oktober 2003 (Jill Collis: Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit, A Research report for the DTI) og gikk på ledelsens holdninger til å benytte unntak fra revisjonsplikten. Undersøkelsen ble besvart av 790 ltd-selskaper som oppfylte alle de tre kriteriene i fellesskapsretten. 90 % av selskapene hadde mellom en og fire eiere og 68 % var heleide familieselskaper. 80 % hadde mindre enn én million britiske pund i omsetning året før undersøkelsen. 89 % hadde balanse på mindre enn 1,4 millioner pund og 78 % hadde mellom 0 og 10 ansatte. 44 % av selskapene hadde ekstern finansiering, og da normalt som banklån, pantsettelse eller lån fra familie eller venner.

Undersøkelsen viste at begrunnelsen for å velge bort revisor var å spare revisjonshonoraret. Dybdeintervjuer med utvalgte ledere viste imidlertid at de som ble intervjuet ikke visste nøyaktig hvor stor besparelsen var. Blant de som kjente besparelsen utgjorde kostnadene forbundet med revisjon 1 000 pund i direkte honorar og det samme beløpet i indirekte omkostninger for selskapet. Intervjuene viste imidlertid at det var vanskelig å fastslå hvor store deler av revisors honorar som stammet fra ordinær revisjon.

I forbindelse med undersøkelsen konkluderte Collis med følgende kjennetegn for de selskapene som valgte frivillig revisjon:

- De har større omsetning
- Ledelsen anser at revisjonen øker kvaliteten på den finansielle rapporteringen
- De er ikke helt familieeide og har aksjonærer uten tilgang på interne regnskaper
- Ledelsen avgir normalt årsregnskapene til banker eller andre finansieringskilder

5.3.5.3 Utformingen av regelverket

Tersklene er de for tiden maksimalt tillatte i henhold til fjerde selskapsdirektiv. Det betyr at foretaket ikke overskrider mer enn ett av følgende vilkår:

- Balanse som ikke overstiger 2,8 millioner pund
- Nettoomsetning som ikke overstiger 5,6 millioner pund
- Gjennomsnittlig antall ansatte som ikke overstiger 50

I tillegg må styret opplyse på balansen at aksjonærene ikke har krevet revisjon og sitt ansvar i henhold til loven.

Andre foretaksformer som er unntatt fra revisjonsplikt

Sovende selskaper er fritatt for revisjonsplikt. Dersom selskapet nylig har vært aktivt, stilles det visse ytterligere krav. Non profit-foretak, som revideres av offentlig revisjon, er også fritatt for plikten til å få gjennomført finansiell revisjon.

Foretak som ikke er omfattet av unntaket

Alle «public limited companies» (plc) må velge revisor. Dette er foretak som kan utstede verdipapirer på regulerte markeder. Foretak som driver finansiell virksomhet skal i utgangspunktet alltid ha revisor, men plikten ble lettet noe i november 2006.

Minoritetsvern

I England kan en minoritet på 10 % av aksjekapitalen kreve at selskapet skal velge revisor.

Revisors yrkesutøvelse

Visse etiske standarder om uavhengighet gjelder ikke ved revisjon av små foretak. Dette gjelder nye etiske standarder som ble vedtatt i 2004 av the UK and Irish Auditing Practices Board (APB), som revisorforeningene måtte adoptere som følge av den nye selskapsloven av 2004. Engelske revisorer for små foretak kan som følge av dette i større grad enn norske bistå med klientenes bokføring

5.3.5.4 Erfaringer fra den britiske reformen

Det er i dag cirka 900 000 selskaper som er unntatt fra revisjonsplikt. Av disse benytter 60 til 70 % seg av retten til ikke å velge revisor. Undersøkelsen til Collis indikerer at andelen som benytter seg av fritaket er størst blant de mindre foretakene som er omfattet.

En annen undersøkelse foretatt av Professional Oversight Board on Accountancy (POB) viste at 90 % av selskapene i England, Nord-Irland og Wales anses som små, at 90 % av disse er fritatt for revisjonsplikt og at 90 % av disse igjen velger å benytte seg av fritaket. Ifølge Financial Reporting Councils rapport fra juli 2007 om trender innen revisoryrket har antall godkjente revisorer falt med 20 % i perioden fra 2001 til 2006 og det har vært en nedgang i antall revisjonsselskaper med 10 % i 2006. Det antas at nedgangen blant annet har sammenheng med lettelsene i revisjonsplikten.

Forsøk med begrenset «revisjon»

I etterkant av det første unntaket fra revisjonsplikten er det fra bransjehold gjort flere forsøk på å få etablert standardiserte bekreftelsesformer for foretakene som er fritatt for revisjonsplikt.

Samtidig som revisjonsplikten ble lettet første gang, ble det åpnet for å fremlegge en forenklet revisjonsberetning (Audit Exemption Report (AER)) i stedet for full revisjonsberetning. Denne ordningen ble fjernet igjen i 1997, som følge av at den ble lite brukt. Den er fortsatt noe brukt blant ideelle stiftelser.

Audit Exemption Report ble fulgt av Individual Professional Review i 2001. Også denne ble fjernet på grunn av lite bruk. I dag er det vanlig at det avgis en «*compilation report*» til foretakets ledelse, men den inneholder ingen bekreftelse. Det er heller ingen formelle krav til den som avgir rapporten, og ulike revisororganisasjoner har egne varianter, noe som må antas å redusere betydningen disse rapportene tillegges.

I 2006 introduserte revisorforeningen Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) en ny «*assurance service*» med formål å bedre kvaliteten på den finansielle rapporteringen og forhindre økonomisk kriminalitet og hvitvasking. Mange selskaper hadde også etterlyst en billigere form for «revisjon» av regnskapene. En «*assurance service*» er ment å være en mellomting mellom lovfestet revisjon og «compilation reports». Utgangspunktet er utspørring av ledelsen og analytiske handlinger, som danner grunnlag for å vurdere om ytterligere revisjonshandlinger må utføres, herunder innhenting av revisjonsbevis. En «*assurance report*» inneholder en negativ bekreftelse, og det er kun «chartered accountants» som kan avgi den. Dersom en «*auditor*» avgir den, må vedkommende undertegne som «*chartered accountant*». Det er for tidlig å si hvordan denne tjenesten vil bli mottatt i markedet.

5.3.6 Revisjonsplikten i enkelte øvrige EU-land

Tyskland

Små aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt. Små aksjeselskaper er definert som selskaper som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:
- balansesum: 4 millioner euro
- nettoomsetning: 8 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50.

Nederland

Alle små aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt. Små aksjeselskaper er definert som selskaper som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:
- balansesum: 3,65 millioner euro
- nettoomsetning: 7,3 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50

Myndighetene kan kreve revisjon eller bekreftelser i forbindelse med støttetiltak.

Belgia

Små aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt. Store aksjeselskaper er definert som selskaper som overstiger to av følgende tre kriterier:
- balansesum: 3,65 millioner euro
- nettoomsetning: 7,3 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50

I tillegg må alle selskaper med mer enn 100 ansatte velge ekstern revisor uavhengig av balansesum og nettoomsetning.

Frankrike

Alle aksjeselskaper har revisjonsplikt dersom de overstiger kriteriene for små aksjeselskaper. Små aksjeselskaper er definert som selskaper som ikke overstiger to av tre følgende kriterier:
- balansesum: 1,55 millioner euro
- nettoomsetning: 3,1 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Republikken Irland

Følgende kategorier selskaper har revisjonsplikt uavhengig av «finansiell» størrelse:
- Morselskaper
- Datterselskaper
- Banker
- Forsikringsselskaper
- Selskapskategorier listet i «Second Schedule to the Companies (Amendment) (No 2) Act, 1999»

Selskaper som ikke har revisjonsplikt som følge av kravet ovenfor, og som oppfyller alle følgende vilkår i den umiddelbart foregående regnskapsperiode og i regnskapsperioden det kreves fritak fra revisjonsplikten, er unntatt fra revisjonsplikt:

- omsetning ikke over 7,3 millioner euro
- balansesum (brutto eiendeler) som ikke overstiger 3,65 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte som ikke overstiger 50
- årsoppgaven («The Annual Return»), vedlagt kopi av årsregnskapet, ble registrert i selskapsregisteret innen fristen

Luxembourg

Mellomstore og store aksjeselskaper må velge ekstern revisor. I tillegg må en del andre foretak som banker, finansinstitusjoner, forsikringsselskaper, investeringsfond og en del selskapstyper hvor deltagerne er selskaper med begrenset ansvar, velge revisor. Små aksjeselskaper er fritatt fra å velge ekstern revisor (reviseur d'entreprises), men må ha en annen, men ikke nødvendigvis uavhengig revisor (commissaire aux comptes). Små aksjeselskaper er definert som selskaper som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:
- balansesum: 3,125 millioner euro
- nettoomsetning: 6,25 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Spania

Mellomstore og store selskaper må revideres. Dette gjelder også børsnoterte selskaper, obligasjonsutstedende selskaper, finansforetak, forsikringsselskaper og selskaper som mottar støtte eller oppdrag fra staten (innenfor visse rammer). Også i noen andre tilfeller er revisjon pålagt gjennom lov. Små aksjeselskaper er definert som selskaper som ikke overstiger to av følgende tre kriterier i to etterfølgende år:
- balansesum: 2,374 millioner euro
- nettoomsetning: 4,748 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Portugal

Små aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt. Små aksjeselskaper er definert som selskaper som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:
- balansesum: 1,5 millioner euro
- nettoomsetning: 3 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Årsregnskap til skattemyndighetene skal underskrives av en revisor som ikke nødvendigvis behøver å være registrert som «Revisores oficiais de contas».

Italia

Italienske aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt dersom selskapet ikke overstiger to av følgende tre kriterier:
- balansesum: 3,125 millioner euro
- nettoomsetning: 6,25 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50.

Plikt til å ha ekstern revisjon har større aksjeselskaper, børsnoterte selskaper, forsikringsselskaper, finansselskaper og enkelte andre.

Hellas

Revisjonsplikt har aksjeselskaper som overstiger to av følgende tre kriterier:
- balansesum: 1,5 millioner euro
- nettoomsetning: 3 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

I tillegg er det revisjonsplikt for børsnoterte selskaper, banker, forsikringsselskaper, selskaper som utsteder obligasjoner og selskaper som mottar statsstøtte.

Østerrike

Østerrike har revisjonsplikt for alle Aktiengesellschaften og for andre aksjeselskaper (Gesellschaften mit beschränkter Haftung) dersom disse har et såkalt Aufsichtrat eller de overstiger to av følgende tre kriterier:
- balansesum: 3,65 millioner euro
- nettoomsetning: 7,3 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Kapittel 6
Bør revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper?

6.1 Innledning

Hovedspørsmålet som utvalget er bedt om å vurdere, er om det bør innføres nye unntak fra revisjonsplikten for små foretak. I dette kapittelet vil utvalget drøfte dette spørsmålet for så vidt gjelder små *aksjeselskaper*. Utvalget vil så i kapittel 7 drøfte dette spørsmålet for så vidt gjelder andre sammenslutnings- og foretaksformer.

Som nevnt i kapittel 3.3.1 er hovedregelen om revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1, første ledd at alle regnskapspliktige etter regnskapsloven har revisjonsplikt. Etter paragrafens annet ledd gjøres det unntak fra revisjonsplikten for regnskapspliktige med samlede driftsinntekter mindre enn fem millioner kroner. Etter § 2, annet ledd, fjerde punktum nr. 1 omfatter imidlertid ikke unntakene fra revisjonsplikt aksjeselskaper (eller allmennaksjeselskaper). Ettersom aksjeselskaper (og allmennaksjeselskaper) er regnskapspliktige har altså samtlige aksjeselskaper (og allmennaksjeselskaper) revisjonsplikt etter gjeldende rett.

Vurderingen av om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper vil kunne bero på hvilke aksjeselskaper som vil bli omfattet av et eventuelt unntak, altså hva en i denne sammenheng anser som «små aksjeselskaper». Et mulig synspunkt er at revisjonsplikten kan anbefales opphevet for selskaper med meget beskjeden omsetning og balanse, men derimot ikke for selskaper med noe større omsetning og balanse, selv om unntaket fra revisjonsplikten måtte være godt innenfor de rammer som følger av EØS-retten. Utvalget drøfter nærmere i kapittel 9 hvordan et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper bør utformes – både hvilke aksjeselskaper et slikt eventuelt unntak bør omfatte og den nærmere regulering av unntaket fra revisjonsplikten for slike selskaper. Den nærmere sammenheng mellom utvalgets oppfatning av revisjonsplikten for aksjeselskaper og utvalgets oppfatning av hvordan et eventuelt unntak fra revisjonsplikten bør utformes, fremgår av drøftelsen i kapittel 9.1. Når det i fortsettelsen tales om «små aksjeselskaper» er det som en betegnelse på de selskaper som omfattes av det unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper som er utformet i kapittel 9.

Ved vurderingen av revisjonsplikten for små aksjeselskaper er det naturlig å se hen til hvilke løsninger som er valgt i andre land. Som nevnt i kapittel 5.1 har utviklingen de senere årene vært at revisjonsplikten er blitt opphevet for små aksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar i land hvor man tidligere har hatt revisjonsplikt for samtlige slike selskaper. Utvalget vil imidlertid understreke at en ikke ukritisk kan overføre løsningene i andre land til norsk rett. I en rekke EU-land har det aldri vært revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Videre kan det i enkelte land forekomme andre kontrollordninger og virkemidler som vi ikke kjenner i norsk rett, og som i større eller mindre grad kan ivareta den kontrollfunksjon revisor ivaretar. Det kan dessuten være betydelige forskjeller fra land til land i vurderingen av hvor viktig det er å kontrollere små foretaks regnskapsavleggelse. Selv i land som det i mange rettslige sammenhenger er naturlig for Norge å sammenligne seg med, kan det imidlertid forekomme forskjeller som gjør at legislative vurderinger av revisjonsplikt kan bli forskjellige. Ett eksempel er at revisorer etter norsk rett skal undertegne blant annet næringsoppgave og kontrolloppstillinger, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5 og § 6-16 b. Dette er en særnorsk løsning som bidrar til å styrke revisors betydning for skattekontrollen i forhold til land hvor revisor ikke har tilsvarende oppgave. Et annet eksempel er at det i Danmark er vanlig at revisor bistår klienten med deler av bokføringen og utarbeidelse av årsregnskapet i tillegg til å forestå revisjon, uten at en anser at dette påvirker revisors uavhengighet. Dette må antas å medføre at klienten blir mindre tilbøyelig til å fravelge revisjon enn om klienten setter opp regnskapet selv eller lar andre sette opp regnskapet, for eksempel en autorisert regnskapsfører.

Videre kan nevnes at så vidt utvalget er kjent med, er offentlig tilsyn med regnskapsførere en

særnorsk ordning. I den grad kvaliteten på det arbeid autoriserte regnskapsførere utfører anses å ha betydning for vurderingen av om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper, vil det at man har en offentlig ordning for autorisasjon og tilsyn av regnskapsførere i Norge, også kunne innvirke på vurderingen av revisjonsplikten.

Den historiske utvikling av revisjonsplikten i norsk rett, som er omtalt i kapittel 3 foran, viser at det er argumenter både for og mot revisjonsplikt for små foretak. Revisjonsplikten etter norsk rett er uttrykk for en oppfatning av at virksomhetene, private og offentlige regnskapsbrukerne og andre samfunnsinteresser, ut fra en samlet vurdering er tjent med at det foreligger en slik plikt. Argumentene mot revisjonsplikt, spesielt for mindre virksomheter, har særlig vært knyttet til de kostnadene en slik plikt påfører den enkelte virksomhet. Lovgivningen har derfor gjort unntak fra revisjonsplikten for en del mindre virksomheter, men ikke for små aksjeselskaper. Vurderingene omkring revisjonsplikten kan imidlertid endre seg over tid, og i utvalgets mandat er det pekt på enkelte nye forhold som kan tale for og imot revisjonsplikt.

Som nevnt foran har samtlige aksjeselskaper revisjonsplikt etter gjeldende rett. Revisorutvalget la i denne sammenheng avgjørende vekt på at plikt etter regnskapsloven til å fremlegge årsregnskap som utgangspunkt også bør innebære plikt til å la årsregnskapet revidere, og at det for selskaper med begrenset ansvar er «knyttet utenforstående interesser som har et legalt behov for å vite at den informasjon de skal bygge på har vært gjenstand for betryggende kontroll» (NOU 1997:9 side 79).

Vurderingen av revisjons*plikt* henger nødvendig sammen med og påvirkes av den oppfatning en har av *nytten* av den gjeldende lovfestede revisjon. Utvalget legger i så måte til grunn, i samsvar med den forutsetning gjeldende rett bygger på, at revisjon av et foretak gir en økt sikkerhet for at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrifter. Revisjon gir dermed økt sannsynlighet for at årsregnskapet gir et rettvisende bilde av den regnskapspliktiges eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat, og at revisjon bidrar til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Utvalget legger videre til grunn at revisjon av foretak gir økt sannsynlighet for at foretak har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Ved vurderingen av revisjonspliktens utstrekning må slike nyttebetraktninger relateres til ulike brukere av revisjon og deres behov for den verdi revisjonen innebærer. Det må videre sees hen til kostnadene ved revisjon samt alternative tiltak som kan være egnet til i større eller mindre grad å ivareta det formål som revisjon i dag ivaretar.

Utvalget vil også bemerke at revisor tilfører foretaket kompetanse som samtalepartner og gjennom veiledning om rettslige, skattemessige og bedriftsøkonomiske forhold. Revisjon vil således kunne gi foretaket en *merverdi* utover den verdi revisors kontrollfunksjon har for foretaket og ulike regnskapsbrukere. Betydningen av slik merverdi for vurderingen av revisjonsplikt drøftes nærmere i kapittel 6.6 nedenfor.

Nedenfor vil utvalget presentere og drøfte grunner som taler for og mot å videreføre revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Fremstillingen tar først for seg hvilken nytte ulike brukere av regnskapet og samfunnet kan ha av revisjonsplikten (kapittel 6.2). Videre drøftes særattestasjonenes betydning for vurderingen av revisjonsplikten for små aksjeselskap (kapittel 6.3). Deretter redegjøres det for kostnader revisjon påfører de revisjonspliktige og andre grunner som taler mot revisjonsplikt (kapittel 6.4). Utvalget drøfter så andre virkemidler som kan tenkes å kompensere for bortfallet av revisjonsplikten (kapittel 6.5). På denne bakgrunn går utvalget til slutt nærmere inn på hvordan argumentene for og mot revisjonsplikt for små aksjeselskaper bør avveies (kapittel 6.6).

Et *mindretall* av utvalget, Harto, Riise og Sørhøy mener at det i drøftelsen av interessegruppene i kapittel 6.2 blir lagt for stor vekt på de ulike interessegruppenes nytte av revisjon i vid forstand og at en i disse vurderingene i for liten grad har sett hen til hvilke hensyn som i forhold til de enkelte brukergruppene gjelder i forhold til de *små* aksjeselskapene. Etter mindretallets oppfatning er det vesentlige forskjeller mellom store og små aksjeselskaper som har vesentlig betydning for de samfunnsmessige vurderingene av nytteeffekten av revisjonsplikt, og som ikke er reflektert i beskrivelsene i utredningens kapittel 6.2. Mindretallet kan derfor ikke støtte seg til beskrivelsen i kapitel 6.2. Mindretallets bemerkninger og vurderinger fremgår derfor av en egen vurdering, inntatt i kapittel 6.8.

6.2 Grunner som taler for å videreføre revisjonsplikten for små aksjeselskaper – kontrollhensynet

6.2.1 Aksjeeieres nytte av revisjonsplikten

Aksjeeierne vil ofte ønske at selskapets regnskaper undergis revisjon. Det kan for eksempel være at aksjeeierne ønsker å ha kontroll med selskapets ledelse i tilfelle hvor ledelsen (eventuelt den daglige ledelse) ikke utgår fra aksjeeierne. Revisjon vil gi eierne en sikkerhet for at regnskapet er riktig. Dette kan blant annet føre til at det blir lettere for selskapet å få lån og kreditt hos selskapets bankforbindelse og andre, for eksempel selskapets leverandører.

Dersom eneaksjeeier (i tilfeller hvor en person eier samtlige aksjer i selskapet) eller et flertall av aksjeeierne ønsker revisjon, vil selskapet ha revisor uavhengig av om det gjelder revisjonsplikt. Når det gjelder aksjeeiers kontrollbehov eller nytte av revisjon som argument for revisjons*plikt*, er det en eventuell aksjeeierminoritets ønske om revisjon i tilfeller hvor aksjeeiermajoriteten ikke ønsker revisjon, det er tale om.

Minoritetsaksjeeiere kan – foruten den alminnelige interesse i revisjon som også majoritetsaksjeeiere kan ha, jf. foran – ønske at selskapets regnskaper skal undergis revisjon for derved å utøve kontroll med majoritetsaksjeeiernes disposisjoner i selskapet eller påvirkning av ledelsen i selskapet. Det er særlig i tilfeller hvor minoritetsaksjeeierne ikke deltar i selskapets ledelse at det vil kunne være uenighet mellom en majoritet og en minoritet om behovet for revisjon. Sett fra minoritetens side vil revisjon blant annet kunne bidra til å effektivisere det vern minoriteten nyter etter selskapsrettslige regler, ved at revisjon forebygger eller avdekker selskapsdisposisjoner som er egnet til å gi noen en urettmessig fordel på andre aksjeeieres eller selskapets bekostning.

Etter utvalgets oppfatning vil hensynet til minoritetsaksjeeieres ønske om og behov for revisjon være tilstrekkelig ivaretatt ved at det innføres en adgang for et nærmere angitt mindretall av aksjeeierne å kreve at selskapet skal ha revisor. I Storbritannia, Irland, Finland og Frankrike kan 10 % av aksjeeierne kreve revisjon. I Spania er grensen satt til 5 %. En slik regel, som foreslås for det tilfelle at det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, bør utformes etter modell fra andre aksjerettslige minoritetsregler. Utvalget viser til kapittel 9.5 og kapittel 12.1.4

6.2.2 Ledelsens kontrollbehov

Uavhengig av sammensetningen av ledelsen i selskapet kan ledelsen ønske at selskapets regnskaper undergis revisjon. Ledelsen kan for eksempel ønske den kvalitetssikring av regnskapene som revisjon innebærer for at regnskapene skal fremstå tillitvekkende overfor aksjeeiere, kreditorer og andre regnskapsbrukere. Hensynet til selskapets ledelse kan imidlertid neppe alene begrunne revisjons*plikt*. Under forutsetning av en situasjon hvor selskapet ikke har plikt til å ha revisor, er det etter utvalgets oppfatning naturlig at kompetansen til å vedta revisjon i utgangspunktet tilligger aksjeeierne på generalforsamling. Selv om selskapet har besluttet å ikke ha revisjon, vil selskapets ledelse normalt og i større eller mindre grad kunne kontrahere bistand fra revisor eller andre for å få kvalitetssikret selskapets regnskaper. I alle fall må det gjelde så langt revisjonsbistand er nødvendig for ledelsen, eventuelt den daglige ledelsen, av selskapet. Selv om det ikke kan utelukkes at eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper i enkelte tilfeller medfører at revisjon ikke foretas selv om ledelsen ser seg tjent med å ha revisjon, er etter utvalgets oppfatning ledelsens nytte av revisjon et underordnet argument for å opprettholde revisjonsplikten.

6.2.3 Kreditorers nytte av pålitelig regnskapsinformasjon

6.2.3.1 Generelt

Kreditorer er viktige brukere av selskapers regnskapsinformasjon. Kreditorer er samtlige som har krav mot selskapet, så som långivere, leverandører, kunder, ansatte, stat og kommune. Også selskapets aksjeeiere kan være selskapskreditorer. Et eksempel er når aksjeeieren innvilger selskapet lån. Det er ikke nødvendig for denne utredningens formål å drøfte nærmere skillet mellom aksjeeiere og kreditorer.

Kreditorer vil særlig kunne ha nytte av pålitelig regnskapsinformasjon når de skal ta stilling til om og på hvilke vilkår de skal innvilge selskapet kreditt. Reviderte regnskaper vil kunne være en viktig del av kreditors grunnlag for å vurdere hvilken risiko kredittgivning er forbundet med. Også etter at kravet er stiftet vil kreditor kunne ha nytte av pålitelig regnskapsinformasjon, blant annet for å vurdere når og på hvilken måte inndrivingen av et krav mot selskapet bør skje. Er selskapet blitt insolvent, kan kreditor ha ønske om å begjære selskapet konkurs for å avverge ytterligere tap el-

ler å bevirke at illojale disposisjoner som selskapet måtte ha foretatt, blir omstøtt. Dessuten vil revisor kunne bidra til å forebygge eller avdekke misligheter som vil kunne påføre kreditorene tap.

Utvalget vil imidlertid peke på at selskapets økonomiske stilling – uavhengig av selskapets størrelse – kan endres vesentlig over tid og at nytten av endog de seneste regnskapene vil kunne være liten når det er gått en tid fra regnskapsavgivelsen, selv om regnskapene ga et rettvisende bilde av selskapets økonomiske stilling da de ble avgitt. Kreditorer som i større eller mindre grad baserer kredittgivning på regnskapsinformasjon vil riktignok gjerne bygge på regnskapsinformasjon for flere år samt eventuelle delårsregnskaper. Utvalget nevner også at revisor som del av revisjonen skal vurdere opplysninger i årsberetningen om forutsetningen for fortsatt drift.

Kreditors bruk av regnskaper i tiden forut for stiftelsen av krav mot selskapet er normalt bare aktuelt ved stiftelse av *avtalebaserte* krav. Krav fra banker og andre finansinstitusjoner, leverandører, kunder og ansatte springer da også normalt ut av avtale med selskapet. Krav kan imidlertid stiftes også på annet grunnlag enn avtale. Som eksempler kan nevnes erstatningskrav utenfor kontrakt samt stat og kommunes krav på skatter og avgifter. Skatte- og avgiftskrav baseres på regnskapsinformasjon slik at revisjon bidrar til at skatte- og avgiftskrav beregnes korrekt. Både skatte- og avgiftskrav og andre krav som ikke grunnes på avtale, oppstår imidlertid uten at kreditor har gjort seg noen bruk av selskapets reviderte regnskaper. Men som foran nevnt vil kreditorer kunne ha nytte av reviderte regnskaper også etter at kravet er oppstått. Dette gjelder både for kreditorer med avtalebaserte krav og andre kreditorer.

Kreditorene har også nytte av revisors bidrag til at visse aksjeselskaper som ikke fyller grunnleggende krav til forsvarlig virksomhet, blir tvangsavviklet. Revisor plikter etter revisorloven § 7-1 å trekke seg fra sitt oppdrag uten ugrunnet opphold dersom revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov eller forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Revisor skal melde sin fratreden til Foretaksregisteret. Dersom selskapet ikke melder inn nytt valg av revisor, skal selskapet først varsles av Foretaksregisteret og få en frist på én måned til å bringe forholdet i orden. Etter nytt varsel med kunngjøring, og ny frist på fire uker, skal Foretaksregisteret varsle tingretten som avvikler selskapet etter aksjeloven eller allmennaksjeloven § 16-17 jf. § 16-15 (1) nr. 4. Ved tvangsavvikling unngår en videreføring av slike selskapers virksomhet med den risiko for ytterligere tap dette ofte innebærer for tidligere og nye kreditorer.

Skatte- og avgiftskrav skiller seg fra de fleste andre krav ved at kravsberegningen som nevnt baseres på regnskapsinformasjon slik at revisjon bidrar til at skatte- og avgiftskravene beregnes korrekt. Også avtalebaserte krav kan i visse tilfelle baseres på regnskapsinformasjon. Et eksempel er at leie for forretningslokale kan være beregnet til en viss prosentdel av leietagers omsetning. Til forskjell fra skatte- og avgiftskrav vil utleier kunne stille vilkår i leieavtalen om reviderte omsetningstall. Revisjonens betydning for korrekt beregning av skatter og avgifter er således et «kreditorhensyn». I fortsettelsen behandles imidlertid dette som en del av samfunnets behov for revisjon, jf. kapittel 6.2.5 nedenfor.

Når en skal vurdere i hvilken grad hensynet til kreditorene tilsier revisjonsplikt, må det skilles mellom ulike kreditorkategorier. Et hovedskille går mellom kreditorer med avtalebaserte krav og andre kreditorer. Blant kreditorer med avtalebaserte krav kan det igjen skilles mellom krav som tilkommer banker og andre finansinstitusjoner, leverandører, kunder, ansatte og investorer.

6.2.3.2 Banker og andre finansinstitusjoner

Banker og andre finansinstitusjoner stiller ofte krav om å få seg forelagt reviderte regnskaper når de skal vurdere en søknad fra et selskap om lån og kreditt. Banker og andre finansinstitusjoner vil i praksis også kunne stille som kredittvilkår at selskapet reviderer regnskapene så lenge lånet løper, med den virkning at kreditten kan oppsies til førtidig forfall dersom vilkåret ikke lenger oppfylles. Uavhengig av om banken stiller et slikt vilkår, vil den kunne stille andre vilkår så som krav om garanti fra hovedaksjeeier(e) eller pant i selskapets eiendeler for å gi kreditt. I tilfeller hvor selskapet ikke kan eller vil presentere reviderte regnskaper, for eksempel fordi selskapet er i etableringsfasen, vil banken gjerne bygge kredittvurderingen på andre forhold, så som kjennskap til selskapets aksjeeiere, driftsbudsjetter og kredittopplysninger. Er banken ukomfortabel med kredittrisikoen fordi det ikke foreligger reviderte regnskaper, kan banken avstå fra å gi kreditt eller kompensere for risikoen gjennom rentevilkårene.

Eventuelt bortfall av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil kunne svekke grunnlaget for

vurderingen av tilbakebetalingsevnen for de av selskapene som benytter seg av fritaket, noe som må antas å føre til at banker og andre finansinstitusjoner vil legge større vekt på den sikkerhet som kan tilbys, jf. foregående avsnitt. Avhengig av hvilken betydning banken tillegger reviderte regnskaper – eller mangel på reviderte regnskaper – for den konkrete kredittvurdering vil selskaper som benytter seg av et eventuelt fritak fra revisjonsplikten kunne erfare at det blir vanskeligere å få kreditt eller at kreditten blir dyrere. Dette er som utgangspunkt en negativ konsekvens som rammer det enkelte selskap som har valgt ikke å ha revisjon, og som selskapet normalt må antas å kunne unngå ved å velge å ha revisjon, eventuelt etter krav fra (som vilkår for kreditt fra) banken/finansinstitusjonen. Det er delte oppfatninger i utvalget av om slike mulige konsekvenser for det enkelte selskap som velger ikke å ha revisjon, er et argument som taler for å opprettholde revisjonsplikten også for små aksjeselskaper.

6.2.3.3 Leverandører

Også leverandører kan stille vilkår om fremleggelse av reviderte regnskaper for å gi kunden kreditt. Ifølge Econ-rapporten mener rundt 70 % av de spurte at revisjon gir trygghet for foretakets långivere, og at dette medfører at det er enklere å få lån og kreditt.

I en undersøkelse gjennomført i februar 2008 blant medlemmer i NHO, HSH og NARF (NHO-undersøkelsen) går det frem at de fleste leverandørene som foretar kontroll av kunder som ikke har revisor, før de eventuelt gir kreditt, nøyer seg med å innhente kredittopplysninger om kunden. Ettersom kredittopplysninger baseres blant annet på regnskapsinformasjon vil leverandørene ha indirekte nytte av at selskapets regnskaper undergis revisjon, ved at reviderte regnskaper bidrar til at kredittopplysningene gir et riktigere uttrykk for risikoen ved å gi kreditt enn om kredittopplysningene avgis uten å være basert på reviderte regnskaper.

Ved eventuelt bortfall av revisjonsplikten for små aksjeselskaper er det sannsynlig at noen leverandører som i dag krever å få seg forelagt reviderte regnskaper før de leverer på kreditt, vil avstå fra å levere på kreditt overfor aksjeselskaper som benytter seg av eventuelt fritak for revisjonsplikt. Ifølge NHO-undersøkelsen vil imidlertid de aller fleste leverandørene enten innhente kredittopplysninger eller unnlate å foreta kontroll av kunder som ikke har revisor, før de leverer på kreditt. Kontraheringssituasjonen – det er ofte tale om hurtig kontrahering for varierende beløp og med kort kredittid – vil ofte tilsi at det er lite realistisk å forvente at leverandøren avslår å levere på kreditt i slike tilfeller. Av samme grunn vil det ofte heller ikke bli stilt vilkår om kontant betaling ved levering. Mange leverandører vil legge vesentlig vekt på betalingserfaringer en måtte ha med den aktuelle kunden. Noen leverandører kan redusere eller eliminere kredittrisikoen ved å betinge seg sikkerhet for kreditten i form av salgspant eller på annen måte, men slik sikkerhet er ikke alltid tilgjengelig, jf. begrensningene i adgangen til å avtale salgspant i panteloven § 3-15. Noen leverandører kan tenkes å kompensere det man oppfatter som økt kredittrisiko på grunn av manglende reviderte regnskaper ved å øke vederlaget eller øke eventuell rente som måtte løpe på kreditten. Vanskelighetene med å kalkulere risikoøkningen samt kontraheringssituasjonen må imidlertid antas å innebære at slike tiltak ofte ikke vil bli iverksatt. Utvalget antar at forhold som leverandørenes profesjonalitet, bransjepraksis og konkurransesituasjon vil ha betydning for leverandørens evne og vilje til å iverksette tiltak for å møte eventuell økt kredittrisiko som følge av bortfall av revisjonsplikt for små aksjeselskaper.

En del leverandører som i dag krever reviderte regnskaper fra kundene må antas å ville innhente kredittopplysning om selskapet dersom selskapets regnskaper ikke lenger revideres. I henhold til Econ-rapporten er innhenting av kredittopplysninger også det tiltaket flest oppgir som et kompenserende tiltak. Omtrent 50 % av bedriftene oppgir at de i større grad ville benyttet kredittopplysningsinstitusjoner. Ifølge NHO-undersøkelsen svarer mellom 60 og 70 % av respondentene fra NHO, HSH og NARF at man tror leverandørene vil sikre seg med å innhente kredittopplysninger fra selskaper som velger ikke å ha revisor. Som foran nevnt vil imidlertid fravær av reviderte regnskaper kunne være egnet til å svekke kvaliteten på kredittopplysninger om selskapet, idet slike opplysninger da ikke kan baseres på reviderte regnskaper.

6.2.3.4 Kunder

Selskapets kunder vil normalt ha mindre behov for regnskapsinformasjon enn finansinstitusjoner og leverandører. Dette skyldes at kunden normalt betaler for ytelsen ved levering eller etter å ha mottatt ytelsen, jf. foran om leverandører. Kunden vil derimot kunne ha nytte av reviderte regnska-

per for selskapet i tilfelle hvor kunden gir en leverandør kreditt i form av hel eller delvis forskuddsbetaling av leverandørens ytelse, samt i tilfeller hvor det vurderes etablert et mer varig forretningsforhold, hvor selskapets soliditet, herunder fremtidig leveringskapasitet, kan ha stor betydning. Manglende tilgang på reviderte regnskaper må antas i noen tilfeller å medføre at det gis kreditt eller på annen måte inngås avtaler som kunden ville avstått fra – eventuelt inngått på andre vilkår – om kunden hadde hatt tilgang på reviderte regnskaper. Det er imidlertid vanskelig å si noe nærmere om hvor ofte dette vil forekomme og størrelsen på det tap slik kontrahering kan antas å føre til. Selv om selskapets kunder som nevnt normalt har mindre behov for regnskapsinformasjon enn finansinstitusjoner og leverandører, taler etter utvalgets syn hensynet til selskapets kunder mot å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

6.2.3.5 Ansatte

Ansatte har nytte av revidere regnskaper, blant annet når de skal ta stilling til om de vil ta imot et tilbud om ansettelse hos en arbeidsgiver. For de ansatte vil det ofte ha betydning at arbeidsgiver har et forsvarlig driftsgrunnlag slik at arbeidsplassen er trygg på sikt. Tillit til foretakets økonomiske informasjon og at virksomheten har ordnet forretningsførsel og økonomi vil kunne være viktig for de ansatte. Tillitsvalgte som representanter for de ansatte vil ha nytte av korrekte regnskaper ved lønnsforhandlinger og lignende. Videre vil revisjon og avgivelse av særattestasjoner gi økt sikkerhet for at lønn blir korrekt innberettet og at skattetrekk blir foretatt og oppbevart i samsvar med lov. Dette vil ha betydning både for pensjonsopptjening og å redusere de ansattes risiko for å måtte betale skatten flere ganger. Utvalget vil imidlertid peke på at mange små aksjeselskaper har få eller ingen ansatte.

6.2.3.6 Investorer

Også *investorer*[1] vil kunne være brukere av regnskapsinformasjon. For eksempel vil en kjøper av en aksjepost i et selskap regelmessig gjennomgå selskapets regnskaper når det skal tas stilling til kjøpet og prisen på aksjene. Også en kjøper av en større eller mindre del av selskapets *eiendeler* vil kunne basere sin transaksjonsbeslutning på regnskapsinformasjon. Ved investeringer i aksjeselskap vil investor gjerne ha oppfordring til selv å iverksette nødvendig undersøkelser («due diligence»), eller stille vilkår overfor selger (ved aksjekjøp) eller selskapet (ved kjøp av selskapets eiendeler) om reviderte regnskaper dersom dette anses ønskelig. Etter utvalgets oppfatning taler derfor hensynet til investorer ikke i vesentlig grad for å pålegge små aksjeselskaper revisjonsplikt.

6.2.4 Revisjon som bidrag til kapitalbeskyttelsen i aksjeselskaper

Det selskapsrettslige utgangspunktet er at personer som i fellesskap driver økonomisk virksomhet, hefter personlig og fullt ut for virksomhetens forpliktelser. Det begrensede ansvar i aksjeselskaper er derfor et unntak fra dette alminnelige utgangspunktet, med grunnlag i selskapsavtalen og aksjeloven. Det begrensede ansvaret er bakgrunnen for aksjelovens krav til aksjekapital og regler om innskuddsplikt, egenkapital og utbyttebegrensninger mv. Regnskaps- og revisjonsplikt sikrer kontroll med og åpenhet knyttet til kapitalsituasjonen i selskapet, og kan derfor ses som et element i det kapitalbeskyttelsesregimet lovgivningen oppstiller for aksjeselskaper. Kapitalbeskyttelsesregimet bidrar til å ivareta hensynet til kreditorer og andre som har ønske om vern av selskapets evne til å oppfylle sine forpliktelser samt kunnskap om endringer i selskapets evne til å oppfylle sine forpliktelser, herunder alminnelige samfunnsinteresser.

Revisjonens kontroll med kapitalsituasjonen i selskapet og sammenhengen mellom kapitalbeskyttelsesreglene og ansvarsformen for aksjeselskap taler etter utvalgets syn mot å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

6.2.5 Samfunnets behov for revisjon

6.2.5.1 Innledende kommentarer om samfunnets behov for revisjon

Samfunnets behov for revisjon er sammensatt. Kvalitetssikret regnskapsinformasjon bidrar til at kredittgivning kan gjennomføres på en kostnadseffektiv måte, noe som er i samfunnets interesse. Videre har samfunnet gjennom stat og kommuner krav på skatter og avgifter. Revisors rolle blant annet i forbindelse med skattekontrollen bidrar til å kvalitetssikre grunnlag for beregning av skatter og avgifter. Dette utdypes nærmere nedenfor. Dessuten må revisjon antas å bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet samt at aksje-

[1] Investorer omfatter både parter med krav mot selskapet (kreditorer) og andre, se teksten.

selskaper som ikke oppfyller visse grunnleggende krav til virksomheten, tvangsavvikles. Også disse forholdene utdypes nedenfor.

6.2.5.2 Revisors rolle i skattekontrollen

Revisor har flere attestasjonsoppgaver av betydning for skatte- og avgiftsmyndighetene. De mest sentrale er attestasjon av

- næringsoppgaven, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5, og
- kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp, jf. ligningsloven § 6-16 b og forskrift 23.12.1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7.

Attestasjonsplikten er knyttet til at skattyteren/arbeidsgiveren har revisjonsplikt, og vil dermed etter dagens regler blant annet gjelde alle aksjeselskaper. Utvalget viser for øvrig til fremstillingen i kapittel 3.4.3 foran.

Revisors underskrift, eller manglende underskrift, av næringsoppgave og kontrolloppstilling gir skatte- og avgiftsmyndighetene viktig informasjon i kontrollarbeidet. Hvis revisor har underskrevet, tilsier det at revisor har funnet å kunne akseptere oppgaven samt at det ikke er vesentlige brudd på bokføringsreglene. Motsatt, dersom revisor har unnlatt å underskrive, er dette et tydelig signal til myndighetene om at det bør iverksettes ytterligere undersøkelser hos den aktuelle skattyteren/arbeidsgiveren. I slike tilfeller plikter også revisor å redegjøre for den manglende underskriften i form av et nummerert brev til klienten, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5. Dette brevet kan myndigheten innhente fra klienten eller, hvis dette ikke lar seg gjøre, direkte fra revisor, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

På denne måten brukes revisors attestasjon/manglende attestasjon av oppgavene aktivt i forhold til utvelgelse av kontrollobjekter fra myndighetenes side.

Utvalget legger til grunn at attestasjonene av næringsoppgave og kontrolloppstilling bygger på et revidert regnskap. Lovgivningens krav om slike attestasjoner gjelder da også kun skattyter/arbeidsgivere som har revisjonsplikt. En eventuell innføring av et unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil derfor innebære at grunnlaget for revisorbekreftelsene faller bort. En opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil etter utvalgets syn svekke påliteligheten av disse selskapenes oppgaver og kan øke omfanget av skatte- og avgiftsunndragelser. Dette gjelder særlig i de tilfeller selskapet ikke bruker autorisert regnskapsfører. Samtidig vil skattemyndighetene miste verdifull informasjon om hvilke selskaper som leverer mangelfulle oppgaver eller som har vesentlige bokføringsbrudd. Med mindre bortfall av revisjonsplikt kompenseres ved å tilføre skatte- og avgiftsmyndighetene økte kontrollressurser, er det sannsynlig at den reduserte oppgavekvaliteten alt i alt vil medføre lavere skatte- og avgiftsinngang til stat og kommuner.

Revisjonens betydning for skattegrunnlaget må sees i sammenheng med skattemyndighetenes kontrollapparat. Slik skattekontrollen er bygget opp er skattemyndighetenes boketterssynshyppighet lav. Skattemyndighetenes kontroller vil derfor i stor grad være styrt mot virksomheter hvor man har funnet særskilt grunnlag for å gjennomføre kontroller. I forhold til slike virksomheter, som til dels begår alvorlige lovbrudd, har skattemyndighetene en del andre kontrollmuligheter enn revisor, for eksempel kontrollmeldinger, informasjonsutveksling og registeropplysninger, jf. kapittel 4.6. Revisjon og myndighetskontroll kan derfor betraktes som komplementære kontrollaktiviteter, hvor revisor gjennomfører kontroll hos den store mengden aksjeselskaper m.v., og hvor myndighetenes kontrollressurser er styrt mot enkelte, særskilt utvalgte, virksomheter.

Utvalget er for øvrig kjent med at det er nedsatt et eget utvalg – Skatteunndragelsesutvalget – som på bredt grunnlag skal gjennomgå regler og muligheter for opplysninger og kontroll i skatte- og avgiftssystemet, og komme med forslag til regelendringer og andre tiltak på disse områdene for å styrke innsatsen mot skatteunndragelser. Skatteunndragelsesutvalget skal fremlegge sine forslag senest 1. oktober 2008.

6.2.5.3 Bekjempelse av økonomisk kriminalitet

Revisors tilstedeværelse og funksjon i et aksjeselskap bidrar til forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet, jf. revisorloven § 5-1, tredje ledd. Slik kriminalitet kan ramme samfunnsinteresser, store organisasjoner som finansinstitusjoner og industriselskaper, eller andre, for eksempel mindre næringsdrivende. Sakene er ofte kompliserte og kan gjelde betydelige økonomiske verdier. Økonomisk kriminalitet omfatter blant annet bedrageri, regnskapsovertredelser, konkurskriminalitet, skatte-, avgifts- og tollunndragelser, korrupsjon og utroskap og hvitvasking. Ved økonomisk kriminalitet vil det ofte ikke være en fornærmet som

ønsker å anmelde forbrytelsen, noe som gjerne reduserer oppdagelsesrisikoen.

Utvalget nevner særskilt som eksempel at revisor etter hvitvaskingsloven § 7, jf. § 2 og § 4, annet ledd nr. 1 har undersøkelses- og rapporteringsplikt ved mistanke om hvitvasking. Antall meldinger til Økokrim om mistenkelige transaksjoner har økt betydelig de siste årene, og vedrører i hovedsak små aksjeselskaper. Utvalget nevner videre at revisor har rett til å underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller utførelse av andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

Utvalget går nærmere inn på betydningen av revisjon for bekjempelse av økonomisk kriminalitet i kapittel 6.6.

6.3 Særattestasjonenes betydning for vurderingen av revisjonsplikten for små aksjeselskaper

6.3.1 Innledning

I kapittel 3.4 foran omtaler utvalget bestemmelser i lov og forskrift om at revisor skal bekrefte (attestere) et nærmere angitt forhold eller påtegne et bestemt dokument (noe som regelmessig er uttrykk for en bekreftelse av dokumentets innhold). Slike bekreftelser og påtegninger omtales i denne utredningen som «særattestasjoner».

Det må skilles mellom krav om særattestasjoner og krav om å få utført finansiell revisjon, altså revisjonsplikten. Krav om særattestasjoner vil imidlertid kunne få betydning for vurderingen av om det bør gjøres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

Videreføring av krav om særattestasjoner etter eventuell opphevning av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil kunne bidra til å redusere den kostnadsbesparelse for selskapet som ellers ville kunne oppnås ved å oppheve revisjonsplikten. Grunnen til dette er at særattestasjoner kan være betinget av at det er utført finansiell revisjon eller at særattestasjonen kan avgis til lavere kostnad når de kan bygge på allerede utført finansiell revisjon.

Redusert kostnadsbesparelse som følge av opprettholdelse av krav om særattestasjon for selskaper som måtte bli fritatt for revisjonsplikt, vil kunne være et argument for å oppheve enkelte av særattestasjonskravene for selskaper som ikke har revisjon. Etter utvalgets syn vil det for eksempel måtte bli en konsekvens av eventuell opphe-ving av revisjonsplikten for små aksjeselskaper at slike selskaper som velger ikke å ha revisjon, heller ikke får plikt til å innhente revisorbekreftelse av næringsoppgave og kontrolloppstilling. Som nevnt i kapittel 6.2.5.2 foran gjelder lovgivningens krav om slike attestasjoner da også kun skattyter/arbeidsgivere som har revisjonsplikt. Det vil ikke ha noen mening å oppheve revisjonsplikten samtidig som en videreføre særattestasjonskrav som i realiteten innebærer at revisjonsplikten består.

Ved den nærmere vurderingen av særattestasjonenes betydning for revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør det etter utvalgets oppfatning skilles mellom særattestasjonskrav etter aksjeselskapslovgivningen og andre særattestasjonskrav. Forholdet til skatte- og avgiftsmyndighetene er drøftet i kapittel 6.2.5.2.

6.3.2 Krav om særattestasjoner etter aksjeselskapslovgivningen

Aksjeloven inneholder en rekke krav om revisorbekreftelse av opplysninger i forbindelse med disposisjoner vedrørende selskapets egenkapital samt stiftelse, fusjon og fisjon. Disse kravene er nærmere beskrevet i kapittel 3.4.4 foran. Enkelte av disse kravene forutsetter at bekreftende revisor har foretatt finansiell revisjon av selskapets regnskaper. For noen krav hvor det ikke er en forutsetning at bekreftende revisor har reviderte selskapets regnskaper, må det etter utvalgets oppfatning antas at kostnadene med å innhente bekreftelsen vil være høyere dersom selskapets regnskaper ikke er revidert enn om regnskapene er revidert. For andre krav, så som bekreftelse av innbetaling av aksjekapital med kontanter ved stiftelse eller kapitalutvidelse, er det derimot normalt uten betydning om bekreftende revisor har foretatt revisjon. Utvalget vil ellers peke på at reglene om erstatningsansvar for revisor ved feil i slike erklæringer kan tenkes å medføre at det blir vanskelig å få revisorer til å påta seg enkeltstående bekreftelsesoppdrag.

Når det gjelder de enkelte krav om særattestasjoner etter aksjeloven vil utvalget bemerke at kravene som knytter seg til selskapets stiftelse er en «initialkostnad» som kan vurderes uavhengig av selskapets plikt til å revidere regnskapene. Utvalget ser ingen grunn til at disse kravene skulle oppheves som følge av eventuell oppheving av revisjonsplikten. Utvalget vil likevel peke på at løsningen i lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak – hvor § 12 annet ledd åpner for at en finansinstitusjon kan bekrefte innbetaling av selskapets

kapital dersom innskuddet utelukkende består av penger – også kan vurderes for aksjeselskaper. For øvrig viser utvalget til kapittel 10, hvor utvalget vurderer nærmere konsekvensene for kravene om særattestasjoner som følge av eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

Etter at selskapet er stiftet kan det bli krav om aksjeselskapsrettslige særattestasjoner ved kapitalforhøyelse, andre disposisjoner over selskapets kapital samt fusjon og fisjon. For mange små selskaper må slike disposisjoner antas å forekomme sjelden eller aldri før selskapet avvikles. For selskaper hvor slike disposisjoner forekommer fra tid til annen, vil opprettholdelse av attestasjonskravene kunne føre til at selskapet ikke oppnår den besparelse unntak fra revisjonsplikten ellers ville gi.

Et samlet utvalg mener at slike krav om særattestasjoner bør opprettholdes selv om revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper. Etter utvalgets flertalls syn må det her legges avgjørende vekt på det interessevern aksjeselskapsrettslige kapitalregler og de aktuelle særattestasjonene er ment å gi, og da først og fremst vern for kreditorenes dekningsinteresse. Den *praktiske realiteten* i en eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil da gjerne være at det bare er små selskaper som sjelden eller aldri foretar disposisjoner vedrørende selskapets kapital etter stiftelsen (utenom kapitalforhøyelse med innskudd av kontanter, hvor attestasjon som foran nevnt enkelt kan gis uavhengig av om selskapets regnskaper revideres), som kan benytte seg av fritaket, ettersom andre selskaper gjerne vil finne at det er lite eller intet å spare på å benytte seg av fritaket. Det er imidlertid nettopp små selskaper i den førstnevnte kategorien – som utvalget antar vil være langt de fleste – som vil måtte anses å være den sentrale målgruppe for et eventuelt unntak fra revisjonsplikten. De relativt få små aksjeselskaper som ikke sjelden foretar kapitaldisposisjoner som nødvendiggjør revisorbekreftelser, vil gjerne ha virksomhetsomfang eller -kompleksitet som gjør det naturlig og ønskelig å ha revisjon selv om selskapet skulle befinne seg under terskelen for revisjonsplikt etter en eventuell regelendring. Etter utvalgets syn bør ikke reglene om særattestasjoner etter aksjeselskapslovgivningen tillegges særlig vekt ved vurderingen av om det bør gjøres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

Et *mindretall* i utvalget, medlemmene Harto, Riise og Sørhøy, mener at det uavhengig av om revisjonsplikten videreføres for de små aksjeselskapene bør foretas en nærmere gjennomgang av de aksjerettslige særattestasjonene. Det faller etter mindretallets oppfatning utenfor utvalgets mandat å gå inn på en slik vurdering. En slik vurdering bør etter mindretallets oppfatning foretas i forbindelse med en bred, kritisk gjennomgang av gjeldende aksjeselskaps- og regnskapslovgivning med sikte på regelforenkling og kostnadsreduksjonen for mindre næringsvirksomhet. Mindretallet er enig med flertallet i at reglene om særattestasjoner etter aksjelovgivningen ikke bør tillegges særlig vekt ved vurderingen av om det bør gjøres et unntak for revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

6.3.3 Øvrige krav om særattestasjoner

Øvrige krav om særattestasjoner knytter seg overveiende til offentlige støtteordninger samt ulike særavgifter. Attestasjonskravene knyttet til offentlige støtteordninger gjelder ulike former for virksomhet med tilknytning til blant annet primærnæringene, matproduksjon, kulturaktiviteter og undervisning. Kravene kan betraktes som en del av den offentlige kontroll med utbetaling av støtte og således anses som en del av transaksjonskostnadene knyttet til støtteordningen. Det vises til oversikten i vedlegg 1.

Dersom foretakets regnskaper ikke revideres, vil som nevnt i kapittel 6.3.1 kostnaden med å innhente attestasjon for eksempel i forbindelse med en søknad om støtte, kunne bli høyere enn om søkeren hadde hatt revisjon. De fleste attestasjonspliktene er imidlertid foretaksnøytrale i den forstand at de retter seg både mot revisjonspliktige foretak og andre foretak. Dette innebærer at det allerede etter gjeldende rett er slik at foretak som ikke er revisjonspliktige må levere ulike revisorbekreftede oppgaver. Utvalget tar i kapittel 10.4 nedenfor til orde for at myndighetene i tilfelle av opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør foreta en kritisk gjennomgang av de enkelte særattestasjonskrav med sikte på å vurdere om disse er tilstrekkelig begrunnet i lys av slik eventuell endring av revisjonsplikten. Ved eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør etter utvalgets oppfatning slike attestasjonskrav kunne opprettholdes inntil slike vurderinger er foretatt, uten at de hensyn som slike særattestasjoner bygger på, i vesentlig grad taler mot oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

6.4 Grunner som taler mot å videreføre revisjonsplikten for små aksjeselskaper

6.4.1 Kostnadene med revisjonsplikten

Hovedargumentet for å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper er de kostnader revisjon er forbundet med. Revisjon vil være en kostnad som påføres selskapet i tillegg til kostnadene med å oppfylle regnskapsplikten. Kostnaden består dels av honorar til revisor og dels av interne kostnader hos den som får sine regnskaper revidert. Revisjon er en av flere kostnader som kan bidra til å heve terskelen for å starte næringsvirksomhet i aksjeselskaps form og svekke lønnsomheten for igangværende virksomheter. Argumentet problematiseres nærmere i det følgende.

Opphevelse av revisjonsplikt for små aksjeselskaper vil kunne være ett av flere tiltak som kan bidra til å redusere næringslivets kostnader. Et slikt eventuelt tiltak må sees i lys av det prosjekt regjeringen har iverksatt for å kartlegge og redusere næringslivets administrative kostnader ved å oppfylle offentlige informasjonskrav. Om prosjektet heter det på Nærings- og handelsdepartementets nettsted:

> «Både nasjonalt og internasjonalt er det økt fokus på forenkling og tilrettelegging av regelverk og offentlige tjenester som et middel til å øke næringslivets konkurranseevne. For å oppnå langsiktige virkninger er det behov for systematisk satsing. Regjeringens mål er å gi norsk næringsliv en betydelig reduksjon i kostnadene ved å etterleve regelverk.
>
> Regjeringen arbeider langs tre hovedlinjer:
> – Videreutvikle Altinn til å bli næringslivets viktigste verktøy for enkel og effektiv dialog med offentlig forvaltning
> – Sørge for at nye regler er minst mulig tungvinte og kostnadskrevende å etterleve
> – Gjennomføre effektive forenklingstiltak basert på av en kartlegging av næringslivets kostnader ved å etterleve regelverk
>
> I tillegg blir det lagt stor vekt på systematisk brukermedvirkning. Det er også viktig å se forenklingsarbeidet i et internasjonalt perspektiv.»

I EU har utviklingen de senere år gått bort fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper i land hvor en tidligere har hatt alminnelig revisjonsplikt for aksjeselskaper. Dette gjelder Storbritannia, Danmark og Finland (hvor en tidligere riktignok hadde en ordning hvor små aksjeselskaper kunne ha legmannsrevisor, jf. kapittel 5.3.3). I Sverige er det som nevnt i kapittel 5.3.4 nylig fremmet forslag om å oppheve revisjonsplikten for aksjeselskaper opp til EUs maksimalgrenser.

Eventuelt bortfall av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil i utgangspunktet bare medføre kostnadsbesparelser for de selskapene som benytter seg av fritaket. Det er usikkert hvor mange dette vil være. I Econ-undersøkelsen uttalte 52 % av selskapene med omsetning under fem millioner kroner at de ville avstå fra revisjon om revisjon ble frivillig. I en undersøkelse gjennomført av NHO, HSH og NARF blant deres medlemsbedrifter i februar 2008 svarer 69,7 % av respondentene fra NHO, 41,1 % av respondentene fra HSH og 60,4 % av respondentene fra NARF (For NARF var spørsmålet om respondentenes kunder ville fortsette med revisjon) benektende på spørsmålet om selskapet fortsatt ville ha revisjon dersom revisjon blir frivillig.

Det hefter imidlertid usikkerhet ved slike tall som uttrykk for hva som faktisk vil skje dersom revisjonsplikten oppheves. For eksempel vil noen selskaper som ikke lenger ønsker å ha revisjon, kunne bli pålagt å ha det som følger av krav fra minoritetsaksjeeiere eller kreditorer. Det er sannsynlig at det først og fremst er små aksjeselskaper med enkle økonomiske forhold, gjerne med liten eller ingen gjeld og bare en aksjeeier, som vil benytte seg av unntaket. Jo mer kompleks og omfattende selskapets virksomhet er, jo mer sannsynlig er det at selskapet fortsatt vil velge å ha revisor selv om dette er frivillig. En del selskaper må antas å ville velge en form for mellomløsning hvor revisor engasjeres for å yte nærmere angitt bistand i form av forskjellige kontrollhandlinger, rådgivning med mer, eller eventuelt utføre revisjon for ett eller noen år på grunn av særlige omstendigheter, for eksempel en egenkapitaldisposisjon som krever særattestasjon etter aksjeloven som revisor vanskelig kan gi uten at regnskapene er revidert.

Utvalget antar at en betydelig andel av selskapene som måtte bli fritatt for revisjonsplikten, over tid vil velge ikke å ha revisjon. Omfanget av kostnadsbesparelsen er imidlertid vanskelig å beregne, dels fordi det som nevnt er vanskelig å angi hvor stor del av selskapene som vil velge bort revisjon, dels fordi det er usikkert om og i hvilket omfang slike selskaper vil engasjere revisor eller andre for å yte tjenester som alternativ til revisjon. I tillegg er det usikkert hvilke konsekvenser det får for prisingen av de tjenester selskapene ønsker å kontrahere, herunder tjenester både fra re-

visorer og autoriserte regnskapsførere, dersom revisjonsplikten for små aksjeselskaper oppheves.

Utvalget vil for øvrig peke på at selve utformingen av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper kan få betydning for hvor mange selskaper som benytter seg av et slikt unntak og når det skjer. Over tid antar utvalget likevel at utformingen av regelen vil ha mindre betydning for hvor mange selskaper som benytter seg av unntaket. Utvalgets nærmere vurdering av disse spørsmålene følger i kapittel 9.6. For så vidt gjelder dansk rett, hvor man som nevnt i kapittel 5.3.2 har innført en løsning om fravalg av revisjon vil utvalget peke på at det i Danmark er vanlig at revisor bistår klienten med deler av bokføringen og utarbeidelse av årsregnskapet, og at dette kan påvirke danske selskapers tilbøyelighet til å fravelge revisjon, jf. kapittel 6.1. Dette gjør at det er vanskelig å hente veiledning i erfaringene fra Danmark med hensyn til hvor mange selskaper som kan antas å fravelge revisjon.

Vurderingen av omfanget av kostnadsbesparelser vanskeliggjøres også av at revisjon gir en merverdi for den reviderte virksomhet. Dette er nærmere omtalt i kapittel 6.6 nedenfor, men nevnes allerede her for å understreke at kostnadshensynet ikke kan vurderes bare som et spørsmål om direkte besparelser i form av selskapets tidsbruk på revisjon og revisjonshonoraret.

I kapittel 4.5.4 er det redegjort for revisjonsbransjens honorarer. Basert på tall som fremkommer av Kredittilsynets dokumentbaserte tilsyn og Econ-rapporten, antar utvalget at de selskapene som det kan bli aktuelt å la omfatte av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten (jf. kapittel 9 nedenfor) betaler i størrelsesorden fra 10 000 til 30 000 kroner årlig for revisjon. Nærings- og handelsdepartementet har i sin kartlegging delt kostnadene til revisjon i honorar til revisor og foretakets interne kostnader. Totalt er revisjonshonorarer beregnet å utgjøre 4,01 milliarder kroner for norske foretak. Revisjonshonoraret for små foretak (som definert i regnskapsloven § 1-6) er beregnet til ca 2,6 milliarder kroner, hvorav ca. 1,35 milliarder kommer fra foretak med færre enn fem ansatte. Av Kredittilsynets rapport fra det dokumentbaserte tilsynet for 2007 fremgår at totalt revisjonshonorar mottatt av revisorbransjen for regnskapsåret 2006 utgjorde 4,5 milliarder kroner.

Det var registrert 144 000 små selskaper i Foretaksregisteret ved utgangen av 2006. Forutsatt et gjennomsnittlig revisjonshonorar på 15 000 til 20 000 kroner vil det årlige revisjonshonoraret for slike selskaper utgjøre 2,1 til 2,9 milliarder kroner. Tar en for eksempel utgangspunkt i Econundersøkelsens data om hvor stor andel små selskaper som ville benytte seg et eventuelt unntak fra revisjonsplikten (52 %, jf. foran). vil det årlige revisjonshonoraret for disse selskapene bli i størrelsesorden 1,1 til 1,5 milliarder kroner.

Utvalget understreker at dette ikke må betraktes som utvalgets oppfatning av omfanget av kostnadsbesparelsene ved å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskap, men bare sees som et regnestykke basert på tall som fremkommer i Econundersøkelsen og øvrige nevnte tall. Utvalget peker også på at det i regnestykket ikke er tatt hensyn til selskapenes interne kostnader eller gjort fradrag for kostnader en større eller mindre del av selskapene som unnlater å ha revisjon vil ha som følge av kontrahering av tjenester som alternativ til eller erstatning for revisjon. Det er heller ikke tatt hensyn til at en del små aksjeselskaper uansett vil få revisjonsplikt som følge av det foreslåtte unntaket for morselskaper i konsern eller underkonsern, jf. kapittel 9.3.

Det er reist spørsmål ved om revisjonskostnadene vil øke i fremtiden som følge av mer omfattende revisjonsstandarder og at revisjonsstandardene vil bli fastsatt som forskrifter. Revisjonsstandardene har særlig fokus på store foretak, noe som er naturlig i lys av at små foretak nå i nesten alle land er unntatt fra revisjonsplikt. I Norge er alle internasjonale revisjonsstandarder gjennomført fra 1. januar 2006. DnR har som bransjeorganisasjon gitt uttrykk for at endringene i de norske revisjonsstandardene ikke har medført vesentlig økte utgifter til revisjon for små foretak. I de danske forarbeidene til loven hvor revisjonsplikt ble opphevet for små aksjeselskaper (Erhvervs- og selskapsstyrelsens «Rapport om revisjonspligten for B-virksomheter» av mars 2005) vises imidlertid på side 23 til ulike vurderinger i Danmark som konkluderer med at revisjonskostnadene vil stige med fra 20 til 30 % og kanskje mer for de mindre selskapene som følge av de nye revisjonsstandardene som på det tidspunktet vurderingen ble gjort ikke var gjennomført i Danmark. Utvalget har ikke grunnlag for å gjøre seg opp en klar oppfatning av sammenhengen mellom kostnadene ved revisjon og den videre utvikling av revisjonsstandardene som sådanne.

I dag utfyller revisjonsstandardene den rettslige standarden god revisjonsskikk i revisorloven. Selv om innholdet i god revisjonsskikk i det vesentligste er sammenfallende med revisjonsstandardene, gir den rettslige standarden et skjønnsrom, i tillegg til det skjønnet som den enkelte revi-

sjonsstandarden måtte åpne for. I henhold til revisjonsdirektivet (direktiv 2006/43/EF, artikkel 26) skal revisjonsstandardene vedtas som forskrifter i de enkelte land. Det har vært reist spørsmål ved om, eventuelt hvilken betydning det har at standardene blir forskrifter. Det skjønnsrommet som i dag ligger i den rettslige standarden god revisjonsskikk vil da bli borte for det som reguleres i forskriften. Håndhevingen av forskriften kan derfor bli en annen enn dagens håndheving av revisjonsstandardene, som skjer indirekte gjennom god revisjonsskikk. I den utstrekning en endret håndheving skulle påvirke omfanget av de revisjonshandlingene revisor velger å utføre, vil dette kunne være av betydning for størrelsen av revisjonshonoraret. Utvalget finner det vanskelig å gi uttrykk for et syn på betydningen av at revisjonsstandardene måtte bli forskrifter, ikke minst fordi det ikke er klart hvordan forskriftene vil bli utformet.

Utvalgsmedlemmet *Hanstad* finner som representant for den organisasjon (Den norske Revisorforening) som er ansvarlig for utarbeidelsen av revisjonsstandardene i Norge, grunn til å påpeke at beskrivelsen ovenfor på noen punkter er feil. Til tross for flere påpekninger og anmodninger om underbyggelse av beskrivelsen, hevdes det fortsatt at «*revisjonsstandardene har særlig fokus på store foretak*». Revisjonsstandardene utarbeides med det formål å utfylle revisjonens innhold for revisjon av alle typer foretak. Revisjonen av små foretak i Norge har siden 2006 vært basert på de nye risikobaserte revisjonsstandardene, og praksis har bekreftet anvendeligheten også for slike foretak.

6.4.2 Forenkling og tilrettelegging av regelverket

Eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil være et ledd i forenkling av regelverket som kan bidra til å senke terskelen for etablering av næringsvirksomhet i aksjeselskaps form. Det er først og fremst den kostnadsreduksjon en slik eventuell endring vil medføre for små aksjeselskaper, som vil kunne ha en slik effekt, jf. fremstillingen i kapittel 6.4.1 foran. Utvalget antar imidlertid at opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil kunne fremstå som en forenkling som i seg selv kan bidra til å senke terskelen for etablering av næringsvirksomhet, altså uavhengig av den kostnadsbesparelse en slik endring vil kunne innebære for det enkelte foretak.

6.4.3 Utviklingen i andre land

Det er i kapittel 5.3 foran redegjort for revisjonsplikten for små foretak i andre europeiske land.

Det fremgår av fremstillingen der at i Danmark og Finland, hvor samtlige aksjeselskaper tidligere var underlagt revisjonsplikt (i Finland riktignok slik at legmannsrevisorer kunne velges som revisor i mindre foretak, jf. kapittel 5.3.3), nylig er innført unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Tilsvarende unntak ble tidligere innført i Storbritannia, jf. kapittel 5.3.5. I Sverige er det nylig fremmet forslag om innføring av unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper så langt EU-retten åpner for dette, jf. kapittel 5.3.4.

Også de aller fleste andre europeiske land har unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, men til forskjell fra de øvrige nordiske land og Storbritannia har man i slike land ikke tidligere hatt revisjonsplikt for samtlige aksjeselskaper.

Det er delte oppfatning i utvalget av hvilken vekt det bør legges på utviklingen i andre land ved vurderingen av om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper. Det vises til vurderingene i kapittel 6.6 til 6.8 nedenfor.

6.5 Andre virkemidler som kan kompensere for bortfall av revisjonsplikten

Det er foran redegjort for grunner som taler henholdsvis for og mot videreføring av revisjonsplikten for samtlige aksjeselskaper. Hensynene omtales nærmere og avveies i kapittel 6.6 til 6.8 nedenfor. I dette kapittelet vil utvalget vurdere om det finnes andre virkemidler som kan tenkes å ivareta kontrollhensynet i slik grad at de kan være alternativer til pliktig revisjon for små aksjeselskaper. Det ses her bort fra tiltak regnskapsbrukere selv iverksetter som konsekvens av eventuelt bortfall av revisjon, så som økt kontroll fra skattemyndighetene med de regnskapspliktiges skattegrunnlag. Utvalget bemerker at uttrykket «ordning» her er ment som betegnelse på ulike handlinger og tiltak som i større eller mindre grad kan tenkes å ivareta de hensyn revisjon ivaretar, uten hensyn til om handlingen eller tiltaket kan ansees som en kontrollordning.

Et mulig rimeligere alternativ til revisjon kan være en ordning hvor revisor gjennomfører færre eller mindre omfattende revisjonshandlinger, og avgir sin rapport basert på disse handlingene. Be-

grenset revisjon («review») og kvalifisert utarbeidelse av regnskap («compilation») er eksempler på slike alternativ.

Begrenset revisjon har som formål å gjøre revisor i stand til å uttale seg om han er blitt oppmerksom på noe som gir grunn til å tro at ikke regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med god regnskapsskikk. Kontrollhandlingene som skal utføres, er færre enn ved revisjon, og begrenset revisjon gir lavere grad av sikkerhet (moderat sikkerhet) enn den som er nødvendig ved lovfestet finansiell revisjon. DnR har utarbeidet standarder for begrenset revisjon. De etiske standardene for revisor og god revisjonsskikk må følges ved begrenset revisjon. I forbindelse med lettelsen i den danske revisjonsplikten ble et forslag om å innføre en ordning med begrenset revisjon forkastet som følge av at skattemyndighetene mente at en slik løsning ikke ville gi tilstrekkelig sikkerhet ut fra deres behov. Det ble også gjort beregninger som viste at begrenset revisjon utført etter ISA 910 (nå erstattet med SBR 2400 i Norge) bare ville medføre besparelser på ca. 30 % av kostnadene ved revisjon.

Kvalifisert utarbeidelse av regnskaper er en tjeneste som tilbys av revisorer. Internasjonalt finnes det standarder for hva en slik kvalifisert utarbeidelse av regnskaper omfatter I forbindelse med lettelsen i revisjonsplikten i Storbritannia ble en frivillig «compilation report» lansert for å kompensere for bortfallet av revisjonsplikten, men slik rapportering fikk liten utbredelse.

Utvalget vil bemerke at det er en omfattende oppgave å utarbeide nye ordninger for bekreftelse av finansiell informasjon. Utvalget kan ikke se at de erfaringer man har internasjonalt tilsier at det på det nåværende tidspunkt er naturlig å innføre begrenset revisjon eller kvalifisert utarbeidelse av regnskap som lovbasert alternativ til revisjon. Utvalget har også merket seg beregningene fra Danmark som tyder på mindre besparelser ved å innføre review som alternativ til revisjon. Gitt den usikkerhet som foreligger ved nytteverdien av slike alternative ordninger og om de vil kunne innebære vesentlige besparelser for de revisjonspliktige sammenlignet med revisjon, går utvalget ikke nærmere inn på disse ordningene.

Utvalget slutter seg til Revisorutvalgets oppfatning om at i

> «det overordnede krav om at den rettslige standard god revisjonsskikk skal følges, er det lite rom for tillempninger og unntak. Revisor utøver revisjonen under et fullt ut profesjonelt ansvar som omfatter såvel disiplinært som erstatnings- og strafferettslig ansvar. Tillempninger og unntak vil både uthule dette ansvar og skape en usikker ansvarssituasjon for revisor.»

Etter utvalgets syn er det grunn til å holde fast ved prinsippet om at «an audit is an audit». Dette prinsippet går i korthet ut på at revisjonsbegrepet er forebeholdt revisjon som utføres i henhold til revisjonsstandarder (og i Norge revisorloven med forskrifter). Dette kan sies å innebære et «forbud» mot å bruke revisjonsbegrepet om andre typer tjenester. Selv om dette ikke er til hinder for å etablere nye, forenklede lovbaserte revisjonsordninger – som da i så fall må kalles for noe annet enn revisjon – bør slike ordninger ikke innføres i lovgivningen uten et vesentlig bedre grunnlag enn vi i dag har for å vurdere ordningenes innhold og antatte effektivitet i kontrolløyemed.

Også bruk av autoriserte regnskapsførere til å føre foretakets regnskaper kan få betydning for vurderingen av revisjonsplikten. Erfaringene fra skattemyndighetene og Økokrim tilsier at foretak som benytter autoriserte regnskapsførere, normalt utarbeider regnskaper og offentlige oppgaver med en høyere kvalitet enn de som ikke benytter ekstern profesjonell hjelp. Det kan også vises til at da Finland vurderte revisjonsplikten ble det i forarbeidene fra 2006 lagt stor vekt på at ca. 75 % av de små foretakene bruker profesjonelle regnskapsførere. Dette ble ansett å gi vesentlig riktigere og mer troverdige årsregnskaper, selv om profesjonen der ikke er undergitt offentlig autorisasjon og tilsyn slik den er hos oss.

Utvalget legger til grunn at autorisasjonsordningen for regnskapsførere, statlig tilsyn og bransjemessig kvalitetskontroll har medført en standardhevning innen profesjonen.

Autoriserte regnskapsføreres kompetanse kan tenkes utnyttet i større grad enn i dag, for eksempel ved at skattemyndighetene eller andre myndigheter som mottar særattestasjoner, godtar attestasjon fra autoriserte regnskapsførere på linje med attestasjon fra revisor. Dette forutsetter nærmere vurdering av attestasjonens formål og den kompetanse man mener den attesterende bør ha. Det ligger utenfor utvalgets mandat å gå nærmere inn på dette, se likevel kapittel 10.4 nedenfor. Utvalget nevner at autoriserte regnskapsførere etter hvitvaskingsloven § 7, jf. § 2 og § 4, annet ledd nr. 2 har undersøkelses- og rapporteringsplikt ved mistanke om hvitvasking.

Utvalget vil imidlertid peke på de klare forskjellene det er mellom revisors og regnskapsførers virksomhet. Det vises i denne anledning til frem-

stillingen i kapittel 4.4 og kapittel 4.5. Regnskapsførerloven pålegger regnskapsfører å «utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov og i samsvar med god regnskapsføringsskikk», jf. § 2 annet ledd. Av dette følger en plikt til å sørge for at bokføringsmaterialet oppdragsgiver presenterer regnskapsføres i samsvar med regler i lov og forskrift. Dersom oppdragsgiver ikke bidrar til at reglene følges, skal regnskapsføreren trekke seg fra oppdraget. Hovedformålet med revisors virksomhet er på sin side å utføre kontroll, jf. revisorloven §§ 5-1 og 5-2. Ettersom revisors kjerneoppgave er kontroll av årsregnskapet, gjelder det også særlige regler som skal ivareta revisors uavhengighet, jf. revisorloven §§ 4-1 – 4-3. Tilsvarende krav gjelder ikke for regnskapsførere. Regnskapsfører er da heller ikke pålagt tilsvarende kontrollfunksjon som revisor er pålagt.

Utvalget vil ikke anbefale at et eventuelt unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper gjøres betinget av at aksjeselskapet benytter regnskapsfører. Uavhengig av hvordan et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper utformes med hensyn til parametre for selskapsstørrelse, vil selskapene som omfattes av unntaket være så mange og varierte at deres behov for å engasjere regnskapsfører vil varierer mye. På den annen side vil den bruk små aksjeselskaper faktisk gjør av regnskapsførere – se nærmere data om dette i kapittel 4.4 – og den virkning dette antas å ha for kvaliteten på selskapenes regnskaper, være et moment ved vurderingen av *om* det bør gjøres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, jf. kapittel 6.6 nedenfor.

Utvalget har også vurdert utviklingen innen skatte- og avgiftskontrollen, blant annet med utviklingen av de elektroniske systemene Altinn og SLN. Utvalget ser at forbedringer i Skatteetatens saksbehandlingssystemer og nye former for innrapporteringer med stor sannsynlighet bidrar til å øke kvaliteten på ligningsbehandlingen. Det vises for øvrig til fremstillingen i kapittel 4.6.1.3 foran.

Det er delte oppfatning i utvalget om, og i tilfelle i hvilken grad, innføring av nye elektroniske løsninger kan kompensere for fravær av revisjon.

6.6 Nærmere om argumentene for og mot revisjonsplikt for små aksjeselskaper og avveiningen av dem

Eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil svekke kontrollen med regnskapene til de av selskapene som benytter seg av opphevelsen. Dette er imidlertid ikke i seg selv et avgjørende argument mot å foreta en slik endring. Det avgjørende vil være å avveie den samlede nytten av revisors kontroll av regnskapene til de selskapene som antas å ville benytte seg av det eventuelle unntaket, mot de kostnadsbesparelser og den forenkling slike selskaper antas å ville oppnå.

I kapittel 6.2 er det redegjort for hvem som er brukere av regnskapsinformasjon og som dermed vil ha nytte av den kvalitetssikring av regnskapene som revisjon innebærer. Som påpekt der kan revisjonsplikt etter utvalgets syn ikke grunnes på hensynet til selskapets eiere. Behovet for vern av en aksjeeierminoritet kan tilstrekkelig ivaretas ved å innføre en rettighet for minoritetsaksjeeiere til å kreve at selskapet skal ha revisor.

Når det gjelder selskapets kreditorer vil mange av disse, og da særlig banker og andre finansinstitusjoner, realistisk kunne stille krav om reviderte regnskaper som vilkår for å gi kreditt eller avpasse kredittgivning og kredittvilkår etter den antatt økte risiko ureviderte regnskaper anses å innebære. Andre avtalekreditorer vil kunne ha større behov for det vern revisjonsplikt innebærer, blant annet fordi vedkommende ikke realistisk kan stille krav om reviderte regnskaper som vilkår for å gi kreditt og heller ikke på en effektiv måte kan ta høyde for økt kredittrisiko ved vederlagsberegningen. Avtalekreditorer som ikke realistisk kan stille krav om reviderte regnskaper, kan som kompenserende tiltak blant annet innhente kredittopplysninger. Det er imidlertid sannsynlig at kvaliteten på kredittopplysninger om små aksjeselskaper som velger bort revisjon vil kunne bli redusert, ettersom kredittopplysningene blant annet baserer seg på reviderte regnskaper. Selv om denne situasjonen ikke skiller seg fra det som allerede i dag er tilfellet ved kredittsjekk av foretak uten revisjon, kan bortfall av revisjonsplikt for små aksjeselskaper føre til at kredittopplysningenes kvalitet for slike selskaper svekkes sammenlignet med dagens situasjon. For ansatte gjør særlige hensyn seg gjeldende, jf. kapittel 6.2.3 foran.

Videre taler som nevnt i kapittel 6.2.4 foran revisjonens betydning for kontroll med kapitalsituasjonen i aksjeselskaper mot å oppheve revisjonsplikten.

Samfunnets nytte av at regnskaper undergis revisjon knytter seg først og fremst til revisjonens kvalitetssikring av grunnlaget for skatte- og avgiftsberegningen samt dens betydning for å forebygge og avdekke straffbare handlinger. En viktig

side av slik kriminalitetsbekjempelse er å motvirke uheldig vridning av konkurransevilkårene mellom seriøse næringsdrivende som lojalt betaler de skatter og avgifter de skal, og useriøse næringsdrivende.

Eventuelt bortfall av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil isolert sett svekke kontrollen med skatte- og avgiftsberegningen. For skattepliktige som benytter seg av et unntak fra revisjonsplikten vil grunnlaget for revisors rapportering til skattemyndighetene i form av attestasjon (eventuelt unnlatelse av attestasjon) av næringsoppgave mv. bli borte.

Tall fra Skattedirektoratet viser at 8,77 % av utliknet skatt for aksjeselskaper fra 2006 kom fra selskaper med driftsinntekter under tre millioner kroner og 13,13 % kom fra selskaper med mindre enn fem millioner kroner i driftsinntekter. Dette tilsvarer henholdsvis 3,77 og 5,64 milliarder kroner. Tallene omfatter de aksjeselskapene som sendte inn selvangivelsen elektronisk for 2006. Totalt var det ca. 82 % av etterskuddspliktige foretak som sendt inn selvangivelsen elektronisk dette året. Selv om ikke alle de selskapene det her er tale om vil benytte seg av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten, vil et slikt bortfall av revisjon svekke kontrollen med betydelige skattebeløp. Dertil kommer revisjonens betydning for kontroll med grunnlaget for og betaling av skattetrekk og andre innberetningspliktige ytelser.

Spørsmålet blir da om andre tiltak (bruk av autoriserte regnskapsførere og offentlig kontroll) kan oppveie for den reduserte skattekontroll eventuelt bortfall av revisjonsplikt for små aksjeselskaper vil medføre. Utvalget peker på at en betydelig del av aksjeselskapene som vil benytte seg av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten, allerede i dag bruker, og også i fremtiden må antas å ville bruke regnskapsfører, jf. kapittel 4.4. Ved å vektlegge om den næringsdrivende har regnskapsfører og/eller revisor når myndighetene skal prioritere bruken av kontrollressurser, vil en kunne konsentrere slik ressursbruk på næringsdrivende hvor risikoen for regnskapssvikt erfaringsmessig er stor. Slike vurderinger vil en naturlig gjøre allerede i dag i forhold mellom næringsdrivende med og uten regnskapsfører og/eller reviderte regnskaper. Etter utvalgets oppfatning vil likevel eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper nødvendiggjøre økte ressurser til skatte- og avgiftsmyndighetene dersom kontrollen med skatte- og avgiftsberegningen for slike selskaper skal opprettholdes på dagens nivå. Utvalget har ikke grunnlag for å omfangsberegne den ressursøkning det her ville være tale om.

Eventuelt bortfall av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil isolert sett svekke bekjempelsen av økonomisk kriminalitet. Utvalget antar at dette kan oppveies ved å tilføre politi og påtalemyndighet økte ressurser med sikte på å oppklare slik kriminalitet samt ved å bedre etterlevelsen av straffesanksjonerte regler gjennom skjerpet sanksjons- og reaksjonsnivå. Det ligger utenfor utvalgets mandat å gå nærmere inn på slike tiltak, utover å foreta denne påpekningen. Utvalget vil likevel bemerke at skjerpet sanksjons- og reaksjonsnivå vil kunne ha effekt også for regnskapspliktige som i dag ikke er revisjonspliktige, noe som vil bidra til å motvirke den konkurransevridningen som også i dag kan gjøre seg gjeldende mellom useriøse næringsdrivende uten reviderte regnskaper og seriøse næringsdrivende – med og uten reviderte regnskaper.

Hensynet til kreditor- og samfunnsinteresser må altså veies opp mot den kostnadsbesparelse og den forenkling opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil medføre for selskapene, jf. kapittel 6.4. Som nevnt der er det vanskelig å beregne kostnadsbesparelsen med høy grad av sikkerhet.

Utvalget vil peke på at selv med et relativt snevert unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper kan det være store variasjoner selskapene imellom med hensyn til egen ressursbruk knyttet til revisjon, utgiftene til revisor og selskapets nytte av revisjon. Et aksjeselskap med liten, oversiktlig økonomisk virksomhet som lar sine regnskaper føre av en autorisert regnskapsfører, vil kunne oppleve å ha liten nytte av revisjonen. Vurderingen kan bli endret dersom virksomheten utvides og blir mer differensiert og uoversiktlig. Selskapet vil da kunne velge selv å ha revisor eller blir avkrevd revisjon av sin bankforbindelse som vilkår for kreditt. Revisjon kan i slike tilfelle være en nødvendig kvalitetssikring både overfor kreditorer og medkontrahenter. Det kan imidlertid også være at selskapet nøyer seg med å kontrahere bistand fra revisor eller andre for å dekke helt konkrete egendefinerte behov, uten å ha revisjon. Utvalget viser til at revisor vil være en viktig kompetanseperson for mange foretak selv om det ikke foretas revisjon. Dette gjelder særlig skattespørsmål, men revisor vil også kunne veilede på andre områder. Revisorlovens uavhengighetsregler setter imidlertid grenser for hvilke andre tjenester enn revisjon som kan ytes til revisjonsklienter.

Selv med den usikkerhet som hefter med hensyn til størrelsen på de reelle besparelser for små

aksjeselskaper som gruppe ved eventuell opphevelse av revisjonsplikten, er det sannsynlig at en slik endring vil medføre kostnadsbesparelser for de aller fleste selskapene som velger å benytte seg av unntaket. Dette kan bidra til å stimulere oppstart av næringsvirksomhet, som i en etableringsfase ofte er av beskjedent omfang og med lave driftsinntekter

Kostnadsperspektivet har også en internasjonal dimensjon. Ved å redusere kostnadene med oppstart og drift av næringsvirksomhet i Norge, vil norske foretaks konkurransemessige stilling kunne bli forbedret, både i forhold til utenlandske foretak som norske foretak konkurrerer med, og i forhold til NUF. For så vidt gjelder NUF viser utvalget til drøftelsen i kapittel 7.3.5, hvor det konkluderes med at aksjeselskaper og NUF bør likestilles i forhold til revisjonsplikt. Forholdet til NUF blir da uten betydning for vurderingen av om det skal gjøres unntak fra revisjonsplikten for norske aksjeselskaper. Norske aksjeselskapers konkurransemessige stilling overfor utenlandske foretak påvirkes slik utvalget ser det neppe vesentlig av om revisjonsplikten for små aksjeselskaper består. Uavhengig av norske foretaks konkurransemessige stilling kan imidlertid den internasjonale utviklingen med hensyn til revisjonsplikt, få betydning for vurderingen av om revisjonsplikten bør opprettholdes for små aksjeselskaper, jf. kapittel 5.3 og kapittel 6.4.3 foran.

Ved avveiningen av blant annet kostnadsbesparelsene for de små aksjeselskapene og hensynet til kreditor- og samfunnsinteresser vil det kunne få betydning hvilke økte kostnader kreditorer og samfunnet pådras som følge av eventuelt bortfall av revisjonsplikten. Dette vil bero dels på hvor mange selskaper som vil benytte seg av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten, dels på hvordan kreditorene velger å forholde seg til ureviderte aksjeselskaper og dels på politiske vurderinger av hvilken kontroll samfunnet til enhver tid ønsker å utøve overfor næringsdrivende. I Econ-rapporten konkluderes det med at kostnadene for kreditorer og samfunnet kan bli så vidt omfattende at den samlede velferdsgevinst for samfunnet av opphevelse av revisjonsplikten kan bli tilnærmet null. Flertallet i utvalget er enig i at dette *kan* vise seg å bli resultatet, men vil bemerke at disse konsekvensene beror på vurderinger, herunder som nevnt politiske vurderinger av hvor intensiv samfunnskontrollen med mindre næringsdrivende bør være, som det er svært vanskelig for utvalget å ha en klar oppfatning av. *Mindretallet* deler ikke flertallet vurdering av dette, og særmerknader til dette fremkommer i kapittel 6.8.3.

I en situasjon hvor det, etter utvalgets vurdering, er grunner som kan tale med tyngde både for og mot å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper, reiser spørsmålet seg om forholdet til enkeltpersonforetak, som etter gjeldende rett først har regnskapsplikt når den som driver foretaket har eiendeler som overstiger 20 millioner kroner eller har et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 11. Revisjonsplikt for enkeltpersonforetak er betinget av at foretaket har regnskapsplikt, men i tillegg gjelder unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd, slik at revisjonsplikt er betinget av at foretakets samlede driftsinntekter overstiger fem millioner kroner, jf. kapittel 3.3.5. Det kan derfor stilles spørsmål ved om det foreligger relevante forskjeller som kan begrunne ulik revisjonsplikt mellom små aksjeselskaper og små enkeltpersonforetak, eller dersom så ikke er tilfellet, om det ikke også bør gjøres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Som nevnt i kapittel 6.1 la revisorutvalget avgjørende vekt på at plikt etter regnskapsloven til å fremlegge årsregnskap som utgangspunkt også bør innebære plikt til å la årsregnskapet revidere, og at det for selskaper med begrenset ansvar er «knyttet utenforstående interesser som har et legalt behov for å vite at den informasjon de skal bygge på har vært gjenstand for betryggende kontroll» (NOU 1997:9 side 79). Utvalget antar det først og fremst er deltagernes begrensede ansvar for aksjeselskapets forpliktelser som revisorutvalget sikter til når man taler om særlig behov for «utenforstående interesser ». Som nevnt i kapittel 6.2.4 foran sikrer regnskaps- og revisjonsplikt kontroll med og åpenhet knyttet til kapitalsituasjonen i selskapet, og kan derfor ses som et element i det kapitalbeskyttelsesregimet lovgivningen oppstiller for aksjeselskaper. Ønsket om kontroll med kapitalsituasjonen i selskapet og sammenhengen mellom kapitalbeskyttelsesreglene og ansvarsformen for aksjeselskaper er etter utvalgets syn en relevant forskjell mellom aksjeselskaper og enkeltpersonforetak som kan tilsi ulik vurdering av revisjonsplikten for slike (små) foretak. Utvalget legger også vekt på revisors bidrag til at visse aksjeselskaper som ikke fyller grunnleggende krav til forsvarlig virksomhet, blir tvangsavviklet, jf. kapittel 6.2.3 foran. En tilsvarende funksjon er uaktuell overfor enkeltpersonforetak.

Det er delte meninger i utvalget om hvilken løsning avveiningen av hensynene for og mot revisjonsplikt for små aksjeselskaper bør lede til.

6.7 Flertallets innstilling

6.7.1 Innledning

Et flertall bestående av utvalgsmedlemmene Eilifsen, Hansen, Hanstad, Iversen, Stavaas og Wang har konkludert med at det ikke bør innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Utvalgets leder Sæbø støtter også hovedkonklusjonen, men har en egen begrunnelse for sitt standpunkt (se kapittel 6.7.9).

Selv om flertallet tillegger de enkelte hensyn som begrunner dette standpunktet noe ulik vekt, er de enige om at samfunnet som helhet er tjent med at aksjeselskaper er underlagt revisjonsplikt. Standpunktet er basert på at samfunnet har behov for innsyn og kontroll i disse selskapene, og at den samlede nytten av revisjon for eiere, ansatte, offentlige myndigheter, kreditorer og andre regnskapsbrukere, overstiger kostnadene revisjon påfører de revisjonspliktige. Ved vurderingen legger disse medlemmene særlig vekt på de samfunnsmessige hensyn som ligger til grunn for revisjonsplikt, herunder revisjonens bidrag til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet og å dekke skattemyndighetenes kontrollbehov, samt å gi kreditorene så vel som de ansatte et hensiktmessig beslutningsgrunnlag. Flertallet legger samtidig betydelig vekt på at revisjon utgjør en integrert del av gjeldende regulering av aksjeselskaper, samt revisjonens betydning for å sikre tvangsavvikling av useriøse selskaper.

Samfunnet har behov for innsyn i og kontroll med aksjeselskaper i alle størrelser. Dagens kontrollordning er i stor grad basert på at alle aksjeselskaper har revisjonsplikt. Skatte- og avgiftsunndragelser og økonomisk kriminalitet skjer også i mindre foretak, og det anses derfor som viktig å beholde revisjonsplikten.

Flertallet finner det ikke avgjørende om andre nordiske land velger å redusere omfanget av revisjonsplikten for aksjeselskaper. Etter å ha vurdert mulige alternativer ved et eventuelt bortfall av revisjonsplikten, har flertallet kommet til at revisjon er mest hensiktsmessig og kostnadseffektivt, og at revisjonsplikten best ivaretar samfunnets interesser.

6.7.2 Behovet for revisjonsplikt av hensyn til de ulike brukerinteressene

Generelle samfunnsmessige hensyn

Flertallet legger vekt på at revisjonsplikten har en viktig samfunnsmessig funksjon gjennom at revisjon bidrar til å ivareta samfunnets behov for innsyn og kontroll og til en effektiv ressursallokering. Revisjon sikrer at foretaket selv og de ulike regnskapsbrukerne kan ha tillit til at regnskapet er pålitelig, at skatte- og avgiftsregler og andre regler følges, samt at virksomheten har en ordnet forretningsførsel og betryggende formuesforvaltning. Revisjonsplikten gir ulike aktører lik tilgang på kvalitetssikret informasjon, og bidrar til en generell trygghet for de som har relasjoner med selskapet. Dette gjør at transaksjoner kan gjennomføres på en trygg og effektiv måte. For næringslivet, og spesielt for mindre foretak som kan mangle egen kompetanse, er revisor viktig som veileder og bistandsyter innenfor et bredt spekter av problemstillinger, herunder regnskap, skatt, juss og bedriftsøkonomi generelt. Revisors rolle som uavhengig og objektiv part og innholdet i og betydningen av revisors oppgaver, sett opp mot aktørenes behov for et pålitelig beslutningsgrunnlag gjør at flertallet mener revisjonsplikten har en viktig samfunnsmessig funksjon.

Økonomisk kriminalitet

Revisor har etter flertallets syn gjennom revisjon av årsregnskapet en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Dette fremgår av revisorloven § 5-1 tredje ledd, og det foreligger i tillegg en revisjonsstandard som utdyper revisors oppgaver og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper. Disse kravene bidrar til at revisors kontroll i forhold til å avdekkelovbrudd, svart omsetning, drift for kreditors regning m.v., er et viktig virkemiddel for å bekjempe økonomisk kriminalitet. Flertallet vil i denne forbindelse fremheve at revisor er pålagt undersøkelses- og rapporteringsplikt etter hvitvaskingslovgivningen, og at antall rapporter om mistenkelige transaksjoner fra revisor til Økokrim har økt vesentlig de siste årene. Revisor har videre en rett til å underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller utførelse av andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om et straffbart forhold. Revisor har også plikt til å frasi seg revisjonsoppdraget dersom det avdekkes vesentlige brudd på lov eller forskrift som den revisjonspliktige ikke retter opp. Det vises også til revisors plikter på skatte- og avgiftsområdet, jf. neste avsnitt.

Revisor forebygger økonomisk kriminalitet ved å veilede om hvilke lovregler som skal overholdes og ved sin preventive rolle. Revisors tilstedeværelse i foretakene må antas generelt å bidra

til at rettsregler overholdes, og at færre tar sjansen på å begå lovbrudd fordi risikoen for oppdagelse er for høy. Det legges til grunn at revisor gjennom rollen som allmennhetens tillitsperson, spiller en aktiv rolle for å ivareta ulike regnskapsbrukeres interesser, herunder ved å sikre at foretaket driver sin virksomhet innenfor lovverket.

En opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper må anses som et tilbakeskritt i arbeidet med å bekjempe økonomisk kriminalitet. Disse medlemmer viser til uttalte politiske mål om å intensivere innsatsen mot økonomisk kriminalitet og å styrke arbeidet for å avdekke svart økonomi, herunder hvitvasking. Innføring av unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper vil stå i motstrid til disse målsettingene. Det vises for øvrig til det pågående arbeidet i det regjeringsoppnevnte skatteunndragelsesutvalget. Utvalget skal gjennomgå regler og muligheter for opplysninger og kontroll i skatte- og avgiftssystemet, og komme med forslag til regelendringer og andre tiltak på disse områdene for å styrke innsatsen mot skatteunndragelser

Skattemyndighetene

Flertallet vil fremheve den særskilte oppgaven revisor har med å kontrollere og kvalitetssikre selskapenes rapportering av grunnlag for beregning av skatter og avgifter til skattemyndighetene. Denne oppgaven er en særnorsk ordning, og det er utarbeidet en norsk revisjonsstandard som sikrer at denne oppgaven blir utført på en måte som ivaretar skatte- og avgiftsmyndighetenes behov. Revisors plikt til å attestere/unnlate å attestere selskapenes næringsoppgave og kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp mv (lønns- og trekkoppgaver) overfor skattemyndighetene, forutsetter at det er foretatt finansiell revisjon av årsregnskapet, og utgjør et viktig bidrag for å sikre påliteligheten av skatte- og avgiftsrapporteringen. Flertallet finner i denne forbindelse grunn til å fremheve skattemyndighetenes erfaring med at det foreligger færre feil i aksjeselskaper, sammenlignet med andre foretaksformer som i begrenset grad er underlagt revisjonsplikt. En opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper, med bortfall av de uavhengige revisorattestasjonene til skattemyndighetene som konsekvens, vil svekke påliteligheten av skatte- og avgiftsrapporteringen og øke omfanget av bevisste og ubevisste feil på disse områdene. Elektronisk innlevering av oppgaver og elektroniske saksbehandlingssystemer vil i seg selv ikke fange opp feil i grunnlaget for beregningen av skatter og avgifter, men gir et bedre grunnlag for utvelgelse av kontrollobjekter. Eventuelle feil i det rapporterte grunnlaget fra selskapene vil fortsatt måtte avdekkes gjennom videre kontrollhandlinger som bokettersyn.

Flertallet vil også understreke at man i Norge i stor grad har basert gjeldende skatte- og avgiftskontroll på at det er foretatt revisjon av årsregnskapet, og at bokettersynshyppigheten blant annet er avpasset til dette. Skattemyndighetene vil ved et bortfall av revisjonsplikten for disse selskapene, måtte tilføres vesentlig økte kontrollressurser for å opprettholde kontrollnivået.

Aksjeeierne og ledelsen

Eierne og ledelsen i små aksjeselskaper kan som eierne og ledelsen i større aksjeselskaper ha nytte av revisjon som ledd i en kvalitetssikring av regnskapet. Et samlet utvalg har konkludert med at hensynene til selskapets eiere og ledelse isolert sett ikke taler for å videreføre revisjonsplikten for små aksjeselskaper, idet aksjeeierne selv og ledelsen i selskapet kan velge å ha revisor, uavhengig av en lovhjemlet plikt.

Etter disse medlemmenes syn vil revisor for små aksjeselskaper imidlertid tilføre foretaket kompetanse gjennom veiledning om rettslige, skattemessige og bedriftsøkonomiske forhold. Revisjon vil således kunne gi foretaket en merverdi utover den verdi revisors kontrollfunksjon har for foretaket og ulike regnskapsbrukere. Medlemmene legger til grunn at ved eventuell bortfall av revisjonsplikten for små foretak, vil terskelen for å innhente slik veiledning fra revisor bli høyere både med hensyn til tilgjengelighet og kostnad.

Ansatte

For ansatte har det betydning at arbeidsgiver har et forsvarlig driftsgrunnlag slik at arbeidsplassen er trygg over tid. Tillit til foretakets finansielle informasjon og at virksomheten har ordnet forretningsførsel og betryggende formuesforvaltning, er derfor viktig for de ansatte. Tillitsvalgte som representanter for de ansatte vil ha nytte av korrekte regnskaper ved lønnsforhandlinger.

Revisors plikt til å attestere/unnlate å attestere kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp m.v. (lønns- og trekkoppgaver) overfor skattemyndighetene, forutsetter at det er foretatt finansiell revisjon av årsregnskapet. Denne særattestasjonen fra revisor er en særnorsk ordning som gir

ansatte økt sikkerhet for at alle foretak innrapporterer korrekt grunnlag for skatt av den ansattes arbeidsinntekt, korrekt grunnlag for arbeidsgiveravgift og at den enkelte ansattes skattetrekk blir oppbevart og innbetalt i samsvar med lov. Revisjon og avgivelse av særattestasjoner er dermed også av betydning for pensjonsopptjening og for å redusere ansattes risiko for å måtte betale skatten flere ganger. Etter disse medlemmers oppfatning er derfor ansatte tjent med at revisjonsplikten videreføres også for foretak med få ansatte.

Kreditorinteresser

Flertallet viser til at revidert regnskapsinformasjon utgjør et viktig grunnlag når kreditorene skal vurdere om, og på hvilke vilkår, de skal innvilge selskapet kreditt. Revisor uttaler seg i revisjonsberetningen om hvorvidt det foreligger forutsetninger for fortsatt drift i selskapet. Dette innebærer at kreditorene vil ha et bedre grunnlag for løpende å vurdere kredittrisikoen enn hva tilfellet ville vært om det ikke forelå reviderte regnskaper. Disse medlemmer vil også påpeke at kredittopplysninger baseres på reviderte regnskaper. Selskapets leverandører har således nytte av at selskapet har revisjonsplikt, ettersom reviderte regnskaper bidrar til at kredittopplysningene som innhentes gir et best mulig uttrykk for kredittrisikoen. Et unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil derfor ha negative konsekvenser for tilgangen til og prisingen av kreditt for denne type selskaper.

6.7.3 Aksjelovgivningen og tvangsavvikling

Etter disse medlemmenes oppfatning utgjør revisjonsplikten en viktig og integrert del av gjeldende retts regulering av aksjeselskaper. Det er nær sammenheng mellom reglene om revisjonsplikt, regnskapsplikt og aksjerettslige regler om minste aksjekapital og bundet egenkapital mv. Revisjonsplikt sikrer kontroll med og åpenhet knyttet til den finansielle situasjonen i foretaket, og må derfor ses som et element i det kapitalbeskyttelsesregimet lovgivningen oppstiller for aksjeselskaper. Videre understrekes den prinsipielt viktige forskjellen som foreligger mellom foretak hvor deltagerne har ubegrenset ansvar for foretakets forpliktelser, og foretak hvor ansvaret er begrenset til innskutt kapital. De som velger å utøve virksomhet gjennom foretak med begrenset ansvar, herunder aksjeselskaper og norskregistrerte utenlandske foretak, må etter disse medlemmers vurdering akseptere at dette innebærer økte krav til kontroll med og åpenhet om kapitalsituasjonen i selskapet. Dette gjelder blant annet slike krav til bekreftelse av økonomisk informasjon som ivaretas ved regnskaps- og revisjonsreglene. Det pekes på at det til slike foretak er knyttet utenforstående interesser som er avhengige av å ha tillit til at den finansielle informasjonen fra foretaket er pålitelig.

Opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil etter disse medlemmers syn dessuten bidra til å forsterke konkurransevridningen mellom seriøse og useriøse næringsdrivende, noe som allerede i dag er et betydelig problem. I denne sammenheng bør det også legges vesentlig vekt på de aksjeselskapsrettslige reglene om tvangsavvikling av aksjeselskaper som ikke oppfyller grunnleggende krav til forsvarlig virksomhet, jf. kapittel 6.2.3.1 foran. Som nevnt har revisor plikt til å frasi seg revisjonsoppdraget dersom det avdekkes vesentlige brudd på lov eller forskrift som den revisjonspliktige ikke retter opp. Videre skal en revisor som er forespurt om å påta seg et revisjonsoppdrag, kontakte foretakets forrige revisor for å få opplyst om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Foretak som ikke klarer å skaffe seg ny revisor vil i henhold til aksjeloven bli tvangsoppløst. Ved at revisor trekker seg uten at en ny revisor overtar, typisk fordi selskapet ikke er villig til å følge krav i lovgivningen eller myndighetsvedtak, vil en gjennom tvangsavvikling effektivt forhindre at useriøse aksjeselskaper kan drive virksomhet over lang tid. Denne effekten vil gå tapt for små aksjeselskaper ved unntak fra revisjonsplikten for disse.

6.7.4 Foretakenes kostnader og samfunnsmessig nytte som følge av revisjonsplikt

En endring av reglene om revisjonsplikt for små aksjeselskaper bør etter flertallets oppfatning ikke gjennomføres med mindre det med høy grad av sannsynlighet kan antas at endringen vil medføre kostnadsbesparelser for de relevante selskapene som vesentlig overstiger den samlede samfunnsmessige nytten av revisjonsplikt. Det anses ikke godtgjort at unntak fra revisjonsplikten vil medføre besparelser av et slikt omfang at små aksjeselskaper bør unntas fra revisjonsplikt, og flertallet finner at disse selskapenes revisjonskostnader i dag står i rimelig forhold til den samfunnsmessige nytten ved revisjon.

Flertallet anser det som sannsynlig at kostnadsbesparelser for selskapene som følge av en slik end-

ring i revisjonsplikten vil bli helt eller i det vesentlige oppveid av økte kontrollkostnader for skattemyndighetene og andre offentlige myndigheter, samt økte kostnader for regnskapsbrukerne i form av høyere transaksjonskostnader. Dette understøttes også av analysen i Econ-rapporten. Når nytten og kostnadene ved revisjon vurderes, legger disse medlemmene betydelig vekt på revisors forebyggende rolle for å forhindre feil og misligheter. Utover revisors lovpålagte plikter har revisjon en ikkekvantifiserbar merverdi for små selskaper, etter som revisor på en kostnadseffektiv måte tilfører selskapet kompetanse, jf. ovenfor. I tillegg kan det nevnes at revisor bistår med utarbeidelsen av årsregnskapene samt oppgaver til offentlige myndigheter for en betydelig andel av de små aksjeselskapene.

Flertallet påpeker at det heller ikke foreligger nye revisjonsstandarder eller andre regulatoriske forhold som vil medføre økte revisjonskostnader for små aksjeselskaper. I Norge har de internasjonale revisjonsstandardene vært implementert siden 2006, og flertallet legger derfor til grunn at dagens kostnadsnivå for revisjon av små aksjeselskaper også vil være representativt fremover. Således vil heller ikke det at revisjonsstandardene eventuelt blir fastsatt som forskrifter etter flertallets oppfatning påvirke revisjonskostnadene i vesentlig grad.

6.7.5 Forholdet til andre land

Disse medlemmene mener at det ikke kan legges avgjørende vekt på at andre nordiske land har valgt eller velger å redusere omfanget av revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Spørsmålet om revisjonsplikt bør primært vurderes ut fra det enkelte lands forutsetninger og behov. Som nevnt ovenfor har revisorer i Norge plikt til attestere selskapenes næringsoppgave og kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp (lønns- og trekkoppgaver), en plikt som ikke eksisterer i andre nordiske land. Skatte- og avgiftskontrollen med norske aksjeselskaper bygger på at selskapene har revisjonsplikt, og et unntak fra revisjonsplikten vil således medføre risiko for økt omfang av skatte- og avgiftsunndragelser og kreve betydelig økte ressurser tilført skattemyndighetene for å opprettholde dagens kontrollnivå. Som følge av de særskilte norske reglene på dette området, mener flertallet at man i mindre grad kan se hen til utviklingen med hensyn til revisjonsplikten i de andre nordiske land, og at det er viktig å opprettholde revisjonsplikten for små aksjeselskaper i Norge. Det bemerkes for øvrig at både Danmark og Finland, til tross for denne forskjellen i regelverket, har satt terskelen for revisjonsplikt svært lavt.

Flertallet vil også påpeke at det svenske forslaget om å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper baserer seg på et mandat der det er forutsatt at revisjonsplikten for små aksjeselskaper skal fjernes. Utredningen er avgitt av én oppnevnt utreder, og både de svenske skattemyndighetene og ekobrottsmyndigheten er kritiske til forslaget.

6.7.6 Bruk av autorisert regnskapsfører

Flertallet vil fremheve at revisor gjennom sin rolle som objektiv og uavhengig kontrollør av årsregnskapet i betydelig grad bidrar til å øke kvaliteten på offentlig regnskapsinformasjon for foretak som har årsregnskapsplikt. Det vil være et vesentlig tilbakeskritt i det omfattende arbeidet som over lang tid har pågått med å utvikle og kvalitetssikre aksjeselskapenes regnskaper dersom en nå skulle oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Det er i særlig grad i små aksjeselskaper at selskapet kan mangle slik kompetanse som revisor bidrar med for å sikre at regnskapsrapporteringen er i samsvar med lov og forskrift.

Mange små aksjeselskaper benytter autorisert regnskapsfører til å føre regnskapene, og dette må antas å bidra til forbedret regnskapskvalitet. Disse medlemmene vil imidlertid peke på at ifølge foretakenes elektroniske rapportering til skattemyndighetene for 2006 benyttet kun 56,8 % av de små aksjeselskapene (mindre enn fem millioner kroner i driftsinntekter) autorisert regnskapsfører til å føre regnskapet, og bare 40,7 % hadde benyttet autorisert regnskapsfører til å fylle ut næringsoppgaven. Videre vises det til at revisorer og autoriserte regnskapsførere har ulike roller. Regnskapsføreres rolle er i hovedsak å ivareta helt eller delvis selskapets bokførings-, regnskaps- og oppgaveplikter. Revisors hovedoppgave er å foreta en uavhengig bekreftelse av at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrift, og å bidra til at virksomheten har en ordnet forretningsførsel og betryggende formuesforvaltning. Bruk av autorisert regnskapsfører kan således etter flertallets syn ikke erstatte den uavhengige kontrollfunksjonen revisor har.

6.7.7 Forenkling og tilrettelegging av regelverket

Flertallet ser behovet for at små aksjeselskaper har et mest mulig enkelt og hensiktsmessig regelverk å forholde seg til.

Som nevnt ovenfor mener imidlertid flertallet at det i aksjeselskaper, hvor det er begrenset ansvar og utenforstående interesser, fra lovgivers side bør stilles krav om en uavhengig kontroll av den finansielle informasjonen selskapet er pålagt å fremlegge, og som brukergruppene baserer sine beslutninger på. Forenkling av regelverket for denne type selskaper bør derfor ikke gå på bekostning av hensynene til brukerinteressene og samfunnshensyn som revisjonen ivaretar.

Uten at en med dette mener å uttale seg til støtte for en slik endring, vil flertallet fremholde at en eventuell oppheving av revisjonsplikten i forbindelse med en forenklingsprosess under enhver omstendighet bare bør foretas som ledd i en eventuell mer omfattende gjennomgåelse av rammebetingelsene for denne type selskaper, der blant annet revisjons- og regnskapslovgivning samt aksjelovgivning vurderes i sammenheng.

6.7.8 Oppsummering

Viktige samfunnshensyn ivaretas etter flertallets oppfatning på en hensiktsmessig og kostnadseffektiv måte ved å pålegge små aksjeselskaper revisjonsplikt. Dette gjelder særlig allmennhetens behov for innsyn og kontroll. Gjennom plikten til å kontrollere og attestere selskapenes rapportering av grunnlaget for beregning av skatter og avgifter, har revisor en viktig samfunnsfunksjon. Revisor bidrar dessuten gjennom revisjonen til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet, og sikrer at useriøse aksjeselskaper som ikke utøver sin virksomhet i overensstemmelse med grunnleggende regler blir tvangsavviklet.

Flertallet mener at samfunnets og regnskapsbrukernes nytte av revisjonsplikt for små aksjeselskaper er betydelige, og at det er forholdsmessighet mellom selskapenes revisjonskostnader og samfunnsnytten av en slik plikt.

Flertallet mener at de som ønsker å utøve næringsvirksomhet gjennom et aksjeselskap, hvor det foreligger et begrenset ansvar og eksterne interesser, må akseptere at selskapet pålegges å ha en uavhengig kontrollør for å sikre at brukerinteressene og samfunnshensynene ivaretas.

6.7.9 Utvalgsleder Sæbøs begrunnelse

Sæbø har funnet avveiningen av hensyn vanskelig, men er kommet til at det i dagens situasjon ikke er tilrådelig å innføre unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Etter dette medlems oppfatning bør det legges avgjørende vekt på at revisjon etter gjeldende rett må sees i sammenheng med regnskapsrettslige regler for aksjeselskaper, herunder årsoppgjørsplikten, samt reglene om bundet egenkapital og vern av denne. Det må særlig antas at det kreditorvern som følger av de aksjeselskapsrettslige kapitalreglene vil kunne bli svekket ved opphevelse av revisjonsplikten. Etter dette medlems oppfatning er det imidlertid – uavhengig av denne utredningen – grunn til å foreta en bred, kritisk gjennomgang av gjeldende aksjeselskaps- og regnskapslovgivning med sikte på regelforenkling og kostnadsreduksjon for mindre næringsvirksomhet. Dersom en slik bredt anlagt gjennomgang leder til betydelige forenklinger av aksjeselskaps- og regnskapsretten, herunder vesentlig reduksjon av kravet til minste aksjekapital, vil det som ledd i en slik forenkling også kunne være naturlig å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Inntil slike forenklinger av aksjeselskaps- og regnskapsretten måtte bli gjennomført, bør revisjonsplikten etter dette medlems oppfatning bestå.

Etter dette medlems oppfatning taler hensynet til kreditorer og andre som *brukere* av aksjeselskapers regnskaper i liten grad for revisjonsplikt for små aksjeselskaper. De av kreditorene som legger vesentlig vekt på regnskaper ved kredittvurdering av små aksjeselskaper, vil normalt i praksis kunne stille som vilkår for å gi kreditt at regnskapene er revidert eller forholde seg adekvat til den risiko ureviderte regnskaper antas å innebære. Etter dette medlems oppfatning er det primært revisjonens betydning for korrekt skatte- og avgiftsberegning, forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet samt tvangsavvikling av visse aksjeselskaper som ikke fyller grunnleggende krav til forsvarlig virksomhet, som – i tillegg til nåværende sammenheng med aksjeselskapsrettslige og regnskapsrettslige regler – forsvarer revisjonsplikt for små aksjeselskaper.

6.8 Særmerknad fra medlemmene Harto, Riise og Sørhøy

6.8.1 Innledning

Et mindretall av utvalget, Riise, Sørhøy og Harto, har kommet til at revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør oppheves.

Disse medlemmer vil nedenfor redegjøre nærmere for begrunnelsen for dette standpunktet, og vil herunder belyse hvordan disse medlemmer vurderer revisjonspliktens betydning for de ulike brukergrupper som utredningen belyser generelt foran i kapittel 6.

Utredningens hovedmandat er å vurdere om det bør innføres lempinger i *små* aksjeselskapers plikt til å ha revisor. For mindretallet avhenger denne vurderingen blant annet av hvilke karakteristika disse selskapene har i forhold til de interesser og hensyn revisjonsplikten er ment å ivareta, og hvilken økning i økonomisk risiko en fjerning av revisjonsplikten vil medføre for disse interessene.

Offentlig tilgjengelig statistikk og informasjon innhentet gjennom ulike undersøkelser, kan etter mindretallets oppfatning gi verdifull informasjon om disse selskapenes karakteristika og risiko for ulike interessenter.

I henhold til Foretaksregisterets statistikk var det pr. 31. desember 2006 registrert 192 168 aksjeselskaper i Norge. Ca. 144 000 av disse hadde en omsetning på under fem millioner kroner, som er den terskel utvalget enstemmig har foreslått dersom det skal innføres fritak for revisjonsplikt for små aksjeselskaper, se utredningens kapittel 9. 114 908 av de registrerte aksjeselskapene pr. 31. desember 2006 (uavhengig av størrelse for øvrig) var helt uten ansatte. En undersøkelse gjennomført av NHO, HSH og NARF i februar 2008 blant et tilfeldig utvalg av medlemmene (NHO-undersøkelsen) viste at ca 80 % hadde få eiere (en til tre), og eier var aktiv i mellom 85 % og 90 % av selskapene. Mange av selskapene er også rene eierselskaper eller holdingselskaper, uten aktivitet. Bare som følge av skattereformen 2004 – 2006 ble det etablert tusenvis av aksjeselskaper som kun har til formål å eie aksjer i ulike selskaper for aksjonærene.

Etter mindretallets oppfatning er det også slik at dersom disse selskapene trenger lån eller annen fremmedkapital fra eksterne finansieringskilder (banker o.l.) vil de i mange tilfeller måtte stille realsikkerhet eller garantier i tillegg til de sikkerheter selskapet selv kan tilby. NHO-undersøkelsen underbygger dette.

Mindretallet vil derfor peke på at selv om det er ulikheter i form mellom et lite aksjeselskap og et enkeltpersonsforetak, er likhetene i realiteten betydelig både med hensyn til omfang av økonomisk aktivitet og risikobilde knyttet til kreditorer og ansatte, særlig i de tilfellene hvor det ikke er flere enn én aksjonær.

Et flertall av de små selskapene utgjør således en mer begrenset økonomisk risiko for aksjonærer, kreditorer, ansatte og samfunnet for øvrig enn større foretak. Mindretallet mener som nevnt i særmerknad til innledningen til kapittel 6.1 at forskjellen er undervurdert i fremstillingen av de ulike hensyn som taler for og imot revisjonsplikt.

Tidligere vurderinger av revisjonsplikten har også utredet forholdet til små selskaper. Både ved lovarbeidene på 60, 80 og 90-tallet (omtalt foran i kapittel 3), vurderte man om det skulle gjøres unntak for små aksjeselskaper, uten å foreslå dette. Mindretallet mener at dagens situasjon avviker betydelig fra situasjonen under disse tidligere vurderinger, noe som må tillegges betydelig vekt ved vurderingen av om revisjonsplikten skal foreslås fjernet. Viktigst i så henseende er etter mindretallets oppfatning at man har fjernet revisjonsplikten i våre naboland for de minste selskapene, behovet for deregulering og lettelse av de administrative byrder for næringslivet har økt, og ikke minst at man i Norge har fått en ordning med offentlig autorisasjon og tilsyn av regnskapsførere.

Kostnadene som lovpålagt revisjon påfører selskapene er betydelig, og veier for mindretallet meget tungt i vurderingen av om revisjonsplikten bør fjernes.

6.8.2 Behovet for revisjonsplikt av hensyn til de ulike brukergruppene

I hovedanalysen, kapittel 6, har utvalget vurdert hvilken nytte de ulike interessegruppene har av en lovpålagt revisjon. Hovedspørsmålet som skal drøftes, er om det bør innføres nye unntak fra revisjonsplikten for *små* aksjeselskaper. Mindretallet mener at det har blitt lagt for stor vekt på de ulike interessegruppenes nytte av revisjon i vid forstand, og at en i disse vurderingene i for liten grad har sett hen til de små aksjeselskapene. I mindretallets vurdering har mindretallet lagt avgjørende vekt på hvordan de ulike brukergruppene blir berørt i forhold til sin relasjon til de *små* aksjeselskapene (her definert som aksjeselskaper med en omsetning lavere enn fem millioner kroner). Det sentrale i denne drøftelsen er således behovet for å pålegge *de små* aksjeselskapene en slik plikt.

Mindretallet er enig med flertallet i at finansiell revisjon har en verdi for brukerne av regnskapet. Mindretallet er imidlertid uenig i *hvor stor* betydning revisjon har for de ulike interessegruppene. Mindretallet har som påpekt i særmerknad til kapittel 6.1 til dels annen og mindre bastant konklusjon i forhold til de ulike brukergruppers nytte av *reviderte* årsregnskaper. Mindretallet legger generelt til grunn at små aksjeselskaper og brukerne av deres regnskaper har mindre nytte av at disse er revidert enn brukerne av større aksjeselskapers regnskaper.

I våre avveininger har mindretallet også sett hen til de vurderinger som er foretatt i forbindelse

med forberedelsene til avviklingen av revisjonsplikten for små aksjeselskaper i Danmark og Sverige (Ervervs- og Selskapsstyrelsens rapport om revisionspligten for små aksjeselskaper, heretter «Dansk utredning» og Svensk Offentlig Utredning om avskaffande av revisjonspligten for små företak, heretter «Svensk utredning»).

Aksjeeiere og ledelse i små aksjeselskaper

Eierne og ledelsen i små aksjeselskaper kan som eierne og ledelsen i større aksjeselskaper ha nytte av revisjon som ledd i en kvalitetssikring av regnskapet. Et samlet utvalg har konkludert med at hensynene til selskapets eiere og ledelse isolert sett ikke taler for å videreføre revisjonsplikten de små aksjeselskaper, idet aksjeeierne selv og ledelsen i selskapet kan velge å ha revisor, uavhengig av en lovhjemlet plikt.

Det blir derfor forfeilet å legge vekt på den nytte både selskapets ledelse og selskapets aksjeeiere kan ha av revisjon som et argument for å opprettholde revisjons*plikt*. Disse brukerne kan som nevnt av et samlet utvalg selv når som helst velge å kjøpe revisjon eller rådgivningstjenester for revisor, helt uavhengig av en plikt til å gjøre det.

Dette gjelder i enda større grad hvis det vedtas en rett for minoritetsaksjeeierne, til å kreve revisjon, i strid med majoritetens syn, slik et samlet utvalg foreslår. I mindre selskaper er ofte eier og daglig leder samme person eller eier er aktiv i den daglige driften av selskapene på annen måte, som for eksempel i familieeide bedrifter. NHO-undersøkelsen viser som nevnt at eierne i dette utvalget er aktive i 85-90% av de små aksjeselskapene som ble spurt.

I forhold til selskapets bruk av revisor som rådgiver, vil mindretallet fremheve at det vil være en balansegang for ledelsen å sikre at revisor ikke blir for tett på selskapet, brukt som revisor og rådgiver. Revisor skal være en objektiv og uavhengig kontrollør av årsregnskapet. Hvis revisor involverer seg på en slik måte av han/hun over tid erstatter kundens manglende kompetanse og/eller kapasitet relatert til sentrale og viktige drifts- og ledelsesoppgaver, blir revisor i praksis en del av selskapets virksomhet. Dette er i strid med revisors rolle. Dersom selskapet derimot kan velge ikke å ha revisjon, men velger å benytte en revisor som for eksempel regnskapsfører, kommer ikke revisor i en tilsvarende dobbeltrolle, og vil kunne være en større samlet ressurs for selskapet.

Banker og andre finansinstitusjoner

Etter mindretallets vurdering tilsier heller ikke hensynet til banker og andre finansieringsinstitusjoner at revisjonsplikten opprettholdes for små aksjeselskaper. Bankene og andre kredittinstitusjoner stiller ofte krav om å få fremlagt reviderte regnskaper for å yte kreditt. NHO-undersøkelsen indikerte at ca 40 % av de små aksjeselskapene i denne undersøkelsen hadde lån hos kredittinstitusjoner. Å begrunne en revisjonsplikt av hensyn til bankene vil følgelig ikke være relevant for alle de selskapene som ikke har behov for lån fra banker eller andre finansieringsinstitusjoner, eller som finansierer seg på annen måte – for eksempel ved lån fra eierne i selskapene. Fremlagte regnskap med tilhørende revisjonsberetning representerer kun en attestasjon av historiske tall. Bankene vil derfor ofte sikre seg annen regnskapsinformasjon, for eksempel siste tilgjengelige perioderapporter o.l. og/eller annen sikkerhet for sin kreditt. Bankene vektlegger i stor grad pantesikkerhet i selskapets eiendeler eller andre panteobjekter i forbindelse med kredittgivningen. Dette underbygges også av NHO-undersøkelsen.

Kredittinstitusjonene/bankene kan uansett selv stille som betingelse for kredittgivningen at selskapets regnskaper er revidert, unnlate å yte kreditt eller å kompensere for eventuell økt risiko gjennom rentevilkårene. Bankene kan også kreve at det stilles sidesikkerheter i form av garantier eller andre pantesikkerheter fra aksjeeierne, noe bankene ofte også krever i dag.

Tilsvarende vektlegges det i den danske utredingen (på side 63) at bankene enten kan øke kredittomkostningene eller å kreve revisjon, for å yte kreditt. Det konkluderes i den danske utredningen med at

> «det anses for usandsynligt, at bankene i utstrakt grad vil lide skade ved en afskaffelse af revisjonspligten. Man kan derfor stille spørgsmålstegn ved, om det er en offentlig opgave at pålægge små selskaper en revisjonspligt af hensyn til banker og andre långivere, der som viktige partnere for små selskaper selv kan stille de krav, de mener bør opfyldes som en forutsætning for kreditter.»

Den svenske utredningen konkluderer også med at bankene kan ivareta seg selv, og at hensynet til bankene ikke har nevneverdig betydning for revisjonsplikten.

Leverandører og andre «uprioriterte» kreditorer

Leverandørene kan ha nytte av reviderte regnskaper når de tar beslutning om å selge på kreditt. Etter mindretallets oppfatning er ikke årsregnskapene i Brønnøysund «ferske nok» til at leverandørene vil basere seg på disse alene. For de mindre og kortsiktige kreditorene er som regel likviditetssituasjonen og kontantstrømmen hos kunden den viktigste i forhold til om kreditt ytes. Informasjon om betalingsanmerkninger og andre typer kredittopplysninger gir bedriftene mer oppdatert og nyttig informasjon, og benyttes sammen med eventuelle egne betalingserfaringer knyttet til kunden i denne vurderingen. Leverandøren har også mulighet til å sikre seg med salgspant i en del tilfeller. Allerede i dag kreves også kontant betaling fra små foretak uavhengig av selskapsform da risikoen for å yte kreditt til en del av disse bedriftene anses som høy. Dette gjelder spesielt i bransjer med mange konkurser og hvor livssyklusen på bedriftene kan være kort.

Det kan innvendes mot dette at også kredittopplysningsfirmaenes tall baserer seg på reviderte regnskaper. Mindretallet påpeker imidlertid i den forbindelse at regnskapsplikten består uavhengig av revisjonsplikten, og at det fortsatt vil være regnskaper tilgjengelig for kredittvurderinger, riktignok ikke i revidert stand, men ofte satt opp med bistand fra en autorisert regnskapsfører. Gitt selskapets eget ansvar for å avgi korrekte regnskaper, likviditet/kontantstrøm samt betalingshistorikk/ anmerkninger som vel så viktige parametere for kredittvurderingen for mindre og kortsiktige kreditorer, finner ikke mindretallet at dette er et tungtveiende hensyn mot å avvikle revisjonsplikten.

Tilsvarende vurderinger av disse forholdene er gjort i de danske og svenske utredningene. I den danske utredningen (side 64) vektlegges følgende:

> «Efterspørsgslen efter især de mindre B-selskapenes regnskaper synes forholsvis begrænset, og kun få selskaber forventer, at deres leverandører vil kræve et revideret regnskap, selv om revisjonspligten gøres frivillig. Hensynet til leverandørene synes derfor ikke at kunne begrunde en revisjonsplikt for B-selskapene, der koster dem 1,7 mrd kr årlig.»

I den svenske utredningen (side 254) konkluderes det med at hensynet til leverandører er underordnet.

> «Om en reviderad årsredovisning har begränsad betydelse vid professionell kreditprövning i bank och andra kreditinstitut så har denna årsredovisning sannolikt ännu mindre betydelse vid den prövning som företas av en leverantör när ett mindre företag exempelvis har beställt en värdefull maskin som ska betalas när den levererats och provkörts. Här finns ett helt batteri av juridiska lösningar att tillgå för leverantören, exempelvis försäljning med ägarförbehåll, leasing av olika slag eller säkerhet för betalningen i form av pant och borgen. I detta perspektiv framstår frågan om det beställande företaget har revisor eller ej som skäligen ointressant för leverantören. Utredningen menar därför att frågan om avskaffande av revisionsplikten för mindre företag inte har någon nämnvärd betydelse för företagens möjligheter att handla med olika leverantörer.»

Og videre på side 255 der det heter

> «De nu nämnda exemplen visar enligt Utredningen att det finns all anledning att räkna med att man i handel och vandel snabbt kommer att anpassa sig till det förhållandet att många mindre aktiebolag inte har revision.»

Kunder

Kundenes nytte av reviderte regnskaper anses å være begrenset. Kundene vil kunne ha nytte av reviderte regnskaper i de tilfeller kunden gir leverandøren kreditt i form av forskuddsbetaling, eller hvor kunden er avhengig av at leverandøren består over tid, for eksempel i forbindelse med inngåelse av langsiktige leveransekontrakter eller andre former for tilvirkningskjøp. Ved forskuddsbetaling av noe større beløp og ved inngåelse av slike kontrakter, er det imidlertid etter mindretallets oppfatning vanlig at leverandør stiller bankgarantier for riktig oppfyllelse av kontrakten eller forskuddsbetalingen. Som eksempel kan nevnes at dette blant annet er innarbeidet i de ulike norske standardene (NS) for byggekontrakter. Slike bankgarantier anses som langt viktigere for kunden enn reviderte regnskaper. Den økonomiske situasjonen i selskapet kan endre seg vesentlig både etter at årsregnskapet er avlagt, revidert og registrert i Brønnøysund, og ikke minst i tiden fremover under oppfyllelsen av den inngåtte kontrakt.

Større kunder kan i likhet med større kreditorer generelt, uansett kreve at leverandøren fremlegger reviderte regnskap. Hvis leverandøren ikke retter seg etter dette kan kunden henvende seg til en annen leverandør for å få levert samme

tjeneste. Etterspørselen etter reviderte regnskaper for små aksjeselskaper i denne sammenheng anses å være forholdsvis begrenset og kun et fåtall bedrifter (0 % ifølge NHO-undersøkelsen) antas å kreve et revidert regnskap for å kjøpe varer eller tjenester fra leverandøren.

Revisjonens betydning for kundene er ikke omhandlet i den danske utredningen. Mindretallet antar at begrunnelsen for dette er at hensynet til kundene ikke har blitt tillagt vekt i avveiningen av hovedspørsmålet.

I den svenske utredningen (side 256) konkluderes det under henvisning til tilsvarende momenter som nevnt ovenfor at hensynet til kunder ikke har noen nevneverdig betydning i forhold til revisjonsplikten.

Ansatte

Reviderte regnskap vil selvsagt kunne gi ansatte økt trygghet for at regnskaper er korrekte, og at det er foretatt korrekt lønnsinnberetning og skattetrekk. Etter mindretallets oppfatning vil dette i forhold til de ansatte – som i forhold til de fleste øvrige brukergrupper – ha større betydning for større foretak. Dette gjelder særlig fordi svært mange av de aksjeselskapene som eventuelt kan benytte seg av et unntak fra revisjonsplikten, ikke har ansatte. Som nevnt innledningsvis i mindretallets særmerknad hadde 114 908 av totalt 192 168 registrerte aksjeselskaper pr. 31. desember 2006 ikke ansatte, og 144 000 av de 192 168 en årsomsetning under fem millioner kroner. Å begrunne en revisjonsplikt av hensyn til de ansatte vil følgelig ikke være relevant for et klart flertall av de aktuelle selskapene.

I tillegg er eierne i de aller fleste små aksjeselskapene aktive i driften (80-90%). I mange tilfeller er eierne de eneste ansatte i selskapet og mange av selskapene er å betrakte som rene familieselskaper. Mindretallet vil også påpeke at det av hensyn til de ansatte er viktig at selskapene drives kostnadseffektivt og at selskapene ikke pålegges unødvendige administrative byrder. Opphevelse av revisjonsplikten for de små aksjeselskapene vil kunne være et av flere tiltak for å redusere næringslivets administrative byrder og dermed styrke bedriftenes mulighet til å overleve og til å skape flere trygge arbeidsplasser på sikt.

Revisjonens betydning for de ansatte er heller ikke omhandlet i den danske utredningen, og det forutsettes følgelig at dette hensynet ikke ble tillagt særlig vekt i forbindelse med avveiing av hovedspørsmålet.

I den svenske utredningen (side 256) konkluderes det med at revisjon ikke har betydning for de ansattes muligheter til innsyn i selskapene:

> «Många aktiebolag har inga anställda alls. Andra har högst en handfull anställda av vilka många eller alla är familjemedlemmar. I dessa bolag har revisorn inte någon praktisk betydelse för de anställdas möjligheter till insyn i företaget.
>
> I lite större företag med anställda som hämtats utanför familjekretsen finns behov av information om hur företaget utvecklas. Den informationen får de anställda med stöd av medbestämmandelagstiftningen.»

I tilknytning til de ansattes forhold vil mindretallet i tillegg nevne at det er igangsatt et arbeid i Skattedirektoratet med mål om løpende lønnsinnberetning gjennom Altinn og innbetaling av skattetrekk samtidig som utlønning skjer. Dette vil medføre at skattetrekksgjelden i regnskapet blir borte, og at risikoen for at skattetrekk ikke innbetales korrekt blir mindre enn tilfellet er i dag.

Skattekontroll og økonomisk kriminalitet

Revisor bidrar til å kvalitetssikre grunnlag for beregning av skatter og avgifter. Også mindretallet legger til grunn at opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper isolert sett må antas å medføre svekket kvalitet på skatte- og avgiftsgrunnlaget da revisor både forebygger og avdekker feil i regnskapene med betydning for skatteberegningen og betalingen. Mindretallet mener imidlertid at dette er konsekvenser som effektivt bør kunne motvirkes ved andre tiltak. Disse medlemmene vil særlig fremholde at den utstrakte bruk av autoriserte regnskapsførere medfører at det neppe vil bli tale om *vesentlig* svekket kvalitet på skatte- og avgiftsgrunnlaget om revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper. NHO-undersøkelsen indikerer også at revisor korrigerer årsresultatet kun i 20 % av selskapene og at det er noteopplysninger som oppgis å korrigeres hyppigst av revisor i årsregnskapene. Selv om revisor avdekker skattemessige feil i regnskapene, mener mindretallet at skatteetatens kontroller er betydelig mer effektive enn ordinær finansiell revisjon i forhold til å sikre korrekt skatteinngang.

Alminnelig revisjon er annerledes innrettet enn skatterevisjon. Revisjonen har sin bakgrunn i eiernes og kreditorenes behov. Den er utviklet som redskap for eierne og kreditorene i store foretak med ekstern finansiering og mange aksjo-

nærer, ofte på børs, med en samling vidtrekkende standarder med dokumentasjonskrav som er basert på *det* formålet.

Etter disse medlemmenes oppfatning må det, når en skal ta stilling til hvilken vekt kontrollhensynet har ved vurderingen av fortsatt revisjonsplikt for små aksjeselskaper, sees hen til at revisjonsplikten primært har en forebyggende funksjon og kun avdekker rettsstridige handlinger inntil et visst punkt. Foretak som bedriver økonomisk kriminalitet vil gjerne tilstrebe å holde hele den svarte virksomheten, både inntektene og de tilsvarende kostnader, utenfor regnskapet. Dette vil det ofte være vanskelig for revisor å oppdage; det er gjerne bare skattemyndighetenes kontrollapparat som kan avdekke dette. Internasjonale undersøkelser viser også at revisor i begrenset grad avdekker økonomisk kriminalitet. En undersøkelse av «besvigelser i dansk erhversliv» fastslo at ekstern revisor kun avdekket økonomisk kriminalitet i 2 % av tilfellene. Mindretallet er ikke kjent med at det foreligger forskning som påviser at økonomisk kriminalitet har økt i land som har fjernet revisjonsplikten for de minste aksjeselskapene, og mye kan tyde på at revisjonens samfunnsmessige betydning for de selskaper det her er snakk om er overdrevet.

Uavhengig av revisjonsplikt er det, slik mindretallet ser det, et mål å få opp frekvensen av bokettersyn fra skattemyndighetenes side. Dette er etter mindretallets syn en langt mer treffsikker kontroll i forhold til å avdekke useriøsitet, svart omsetning og annen økonomisk kriminalitet enn revisjon som i utgangspunktet som nevnt ovenfor har en annen innretning. Kombinert med en målrettet innsats mot foretak som velger ikke ha revisjon, vil dette minst bidra til å opprettholde den forebyggende effekten mot svart omsetning, useriøsitet og økonomisk kriminalitet som er viktig også for å forhindre konkurransevridning i disfavør av de seriøse virksomhetene.

Bruken av autorisert regnskapsfører har også en betydelig effekt som forebygger av svart omsetning og skatteunndragelser i selskapene. I NHO- undersøkelsen mener bedriftene at det er regnskapsføreren som er *nærmest* til å oppdage svart omsetning og unndragelser. I en undersøkelse fra 2005 gjennomført av Samarbeidsforum mot Svart Økonomi og Skatteetaten svarer et stort flertall av bedriftene i utvalgte utsatte bransjer (restaurant, bygg og fiskeri) at en våken regnskapsfører og revisor har størst forebyggende betydning mot svart omsetning og skatteunndragelser, i tillegg til avdekkingsrisiko fra myndighetenes side. Det er derfor naturlig at regnskapsfører har også en tilsvarende plikt som revisor til å rapportere lovbrudd etter hvitvaskingsloven.

Mindretallet vil også påpeke at det foreslås en hjemmel til å pålegge revisjon for foretak hvor det er konstatert vesentlige overtredelser av bestemmelser i eller i medhold av ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skatteloven eller bokføringsloven. Etter mindretallets oppfatning kan et slikt pålegg, i tillegg til økt frekvens på bokettersyn, bidra til å sikre selskapenes etterlevelse av plikter i henhold til lover og forskrifter i en situasjon hvor selskapet ikke har revisor.

Mindretallet vil også påpeke at innføring av nye elektroniske løsninger forbedrer skattemyndighetenes kontrollmuligheter, særlig ved å legge til rette for mer målrettet utvelgelse av kontrollobjekter. Mindretallet viser til flere pågående moderniseringsprosjekter som beskrevet foran under kapittel 4.6.1.1.5 om utviklingen innen skatte- og avgiftskontrollen. Økt elektronisk datarapportering gir muligheter til å kryssjekke opplysninger i forskjellige registre for å finne avvik som kan indikere feilrapportering. I en lønnsomhetsanalyse utført av Skattedirektoratet bekreftes dette. I samme rapport legges det også til grunn at det forventes store effekter på skatte- og arbeidsgiveravgiftsinngangen. Forbedringer i Skatteetatens saksbehandlingssystemer og nye former for innrapportering vil med stor sannsynlighet bidra til å øke kvaliteten på ligningsbehandlingen. Det samme må forventes å være resultatet av den omorganisering Skatteetaten nylig har gjennomført. I St. prp. nr. 1 (2006-2007) er et vesentlig argument for gjennomføring av omorganiseringen, at analyser viser at ny organisering vil bidra til økt avdekking av skatteunndragelser og bedre etterlevelse av regelverket, og dermed til riktigere skatteinngang.

Norge er det eneste land som krever revisors attestasjon på næringsoppgaven. Etter mindretallets oppfatning kan det vurderes å lovfeste at den autoriserte regnskapsfører pålegges å bekrefte sitt ansvar i henhold til regnskapsførerlovgivningen og oppdragsavtalen ved å signere på næringsoppgaven for sine kunder (et stort flertall av de minste kundene bruker autorisert regnskapsfører), hvis revisjonsplikten for små aksjeselskaper oppheves.

Tilsvarende vurderinger er foretatt i Sverige og Danmark. I den danske utredningen (side 57-58) konkluderes det med at en ikke kan begrunne et offentlig krav om revisjon med hensynet til skattemyndighetene:

«ToldSkat tager i sin service- og kontrolstrategi selv udgangspunkt i, at langt de fleste virksomheder ønsker at overholde reglerne. I overensstemmelse med regeringens noget for noget-strategi ønsker ToldSkat at målrette kontrollen mod de virksomheder, der helt bevidst undlader at betale deres bidrag til samfundsøkonomien. Hertil kommer, at ToldSkat som led i regeringens Fair play-initativer forventes at få hjemmel til at pålægge virksomheder at betale en revisor til at udarbejde et forsvarlig bogførings- og regnskabsmateriale, hvis de ikke har orden i regnskaberne. Man kunne overveje at udvide denne hjemmel til at kræve revisorkontrol af et selskab, hvis de har en begrundet mistanke om, at årsrapporten og selvangivelsen ikke er pålidelig.

Dermed lægges byrden på de selskaber, der ikke vil. De få brodne kar blant selskaberne bør derimod ikke kunne begrunde et offentligt krav om revisionspligt, som koster danske B-virksomheder 1,7 mia. kr.».

I den danske utredningen (side 51) vektlegges det også at det ikke foreligger noen empiriske undersøkelser på at revisjon er forebyggende for økonomisk kriminalitet samt at revisor i begrenset grad avdekker økonomisk kriminalitet:

«Forskellige analyser – og ovenstående gennemgang – tyder på, at revisor ikke afslører økonomisk kriminalitet i noget videre omfang. Brydensholtudvalget nævner også KPMG's undersøgelse, der viser, at revisor kun står for 2 pct. af de anmeldte besvigelser i danske selskaber. Specielt hvad angår ledelsesbesvigelser, som vi har speciel fokus på her, forekommer revisors muligheder for afsløring ringe. Ledelsen kan tilsidesætte evt. interne kontroller. Herudover er ledelsesbesvigelser kendetegnet ved, at

- de holdes skjult for revisor
- de ofte foregår i virksomheder med så kort levetid, at revisor ikke når at stifte bekendtskab med selskabet
- transaktioner holdes uden for bogføringen og regnskabet
- de undertiden foregår som pengestrømme mellem virksomheder i forskellige lande, som revisor ingen muligheder har for at overvåge.»

I den svenske utredningen (side 257) konkluderes det med at skatteinntektene ikke vil påvirkes merkbart ved opphevelse av revisjonsplikten:

«I det stora hela torde skatteintäkterna inte påverkas märkbart, om revisions-plikten avskaffas i små företag.», og videre «Utredningen har också i det nämnda avsnittet konstaterat att Skatteverket har ett batteri av effektiva verktyg som kan användas för att upptäcka skattefel, inte minst genom de nya möjligheterna till insamling, bearbetning, urval och analys av data i Skatteverkets databaser.»

Selv om det er forskjeller i forholdene også mellom de ulike nordiske land, kan mindretallet ikke se at det er sannsynliggjort at forholdene skulle være så forskjellige at de tilsvarende vurderinger i stor grad må kunne gjøre seg gjeldende også i Norge.

6.8.3 Kostnader ved revisjon

I Kredittilsynets rapport fra det dokumentbaserte tilsynet av revisjonsbransjen for 2006 oppgis det at kostnaden for lovpålagt revisjon årlig utgjør 4,5 milliarder kroner totalt for alle selskaper i Norge, og at det har vært en økning i revisjonskostnadene fra 2004 til 2006 på 28,6 %.

Pr. 31. desember 2006 hadde 144 000 aksjeselskaper en årlig omsetning under fem millioner kroner, og de fleste av disse ville falle innenfor de tersklene som utvalget som helhet har foreslått dersom det skal innføres et unntak for små aksjeselskaper. Det foreligger ingen statistikk over hvilke kostnader som spesifikt påløper til lovpålagt revisjon i disse selskapene, enkeltvis og/eller samlet. Derimot finnes det flere undersøkelser som det kan hentes data fra og som kan gi et bilde av hvilke kostnader det dreier seg om, både på selskapsnivå og mer aggregert på samfunnsnivå.

I undersøkelsen som Econ gjennomførte for Den norske Revisorforening beregnes gjennomsnittskostnadene for selskaper med en omsetning mellom null og tre millioner kroner til 19 000 kroner. For selskaper med en omsetning mellom tre og fem millioner kroner er kostnadene stipulert til 25 000 kroner. En stor del av selskapene som mindretallet mener bør fritas fra revisjonsplikt har ikke ansatte, og selv om kostnadene for revisjon av disse selskapene kan være noe mindre enn nevnte gjennomsnittstall, er kostnadene fortsatt betydelige. Utvalget har lagt til grunn at små aksjeselskaper normalt betaler fra 10 000 til 30 000 kroner i årlig revisjonshonorar. Nærings- og Handelsdepartementet har som nevnt ovenfor gjennomført en kartlegging av de administrative kostnadene ved revisjonsplikten for alle norske foretak, basert på en metode benyttet i andre europeiske land, «standardkostmetoden». Totale kostnader knyttet til lovpålagt revisjon for næ-

ringslivet som helhet beregnes i denne undersøkelsen til ca. fire milliarder kroner årlig, ikke medtatt tilleggstjenester (rådgivning) eller attestasjonskostnader. Revisjonskostnadene for «mikroforetakene» med null til fire ansatte er samlet beregnet til 1,35 milliarder kroner årlig. Beregnet kostnad for alle selskaper er i denne undersøkelsen 0,5 milliarder kroner lavere enn de offisielle tallene fra Kredittilsynet for 2006, og det antas følgelig at kostnadene også er underestimert for «mikroforetakene».

Det ble høsten 2006 etablert et betydelig antall små aksjeselskaper (ca. 37 000 nye aksjeselskaper). Kostnaden for revisjon av disse selskapene inngår ikke i nærings og handelsdepartementets beregnede kostnad av lovpålagt revisjon og heller ikke Kredittilsynets rapportering for 2006. Det er etter mindretallets vurdering vanskelig å estimere revisjonshonorarene for disse selskapene. Mindretallet legger til grunn at kostnaden for lovpålagt revisjon av disse selskapene er noe lavere enn beregnet gjennomsnittskostnad for øvrige små aksjeselskaper. Mindretallet anslår at gjennomsnittskostnaden for revisjon av disse selskapene utgjør 10 000 kroner.

Basert på denne informasjonen mener mindretallet det er godt belegg for å si at de samlede årlige kostnadene til revisjon for små aksjeselskaper minimum utgjør 1,5 til 2,0 milliarder kroner.

Mindretallet antar at kostnadene til revisjon vil øke til dels betydelig i årene som kommer, blant annet på bakgrunn av at revisjonsstandardene skal vedtas som forskrifter i det enkelte land (direktiv 2006/43/EF, artikkel 26). Disse medlemmene er også bekymret for utviklingen av revisjonsstandardene da disse i liten grad er utarbeidet med sikte på de små aksjeselskapene. Revisjonsstandardene blir utviklet internasjonalt hvor revisjon i all vesentlighet kreves gjennomført for mellomstore og store aksjeselskaper. Når revisjon av små aksjeselskaper i Norge skal utføres etter de samme detaljerte standardene, mener disse utvalgsmedlemmene at innholdet i revisjonen i liten grad blir tilpasset de små aksjeselskapenes behov. I forbindelse med tilsvarende vurdering i Danmark ble det lagt til grunn at revisjonshonorarene der ville øke med 20-30 % som følge av de nye revisjonsstandardene, og at det for de minste selskapene kan bli betydelig større økninger i revisjonskostnadene.

Mindretallet er kjent med at det fra revisorhold anføres at situasjonen i Danmark og Norge er forskjellig på dette punkt. Etter mindretallets syn er det imidlertid uansett sannsynlig at en forskriftshjemling av revisjonsstandardene, slik som beskrevet i utredningens kapittel 6.4.1, vil gi økt fokus på etterlevelse fra revisors side, med tilhørende økning av medgått tid til gjennomføring av revisjonshandlinger og behov for prising av risiko for mulige feil fra revisors side.

Hvor stor den *samfunnsmessige* besparelsen av å oppheve revisjonsplikten blir vil en først få svar på når revisjonsplikten er opphevet og en ser hvor mange små aksjeselskaper som faktisk vil benytte seg av et fritak fra revisjonsplikten. Antallet er ikke mulig å fastslå sikkert på forhånd, men at det vil være et betydelig antall over tid er etter mindretallets oppfatning hevet over enhver rimelig tvil.

I Econ-undersøkelsen oppga 52 % av de små aksjeselskapene at de ikke vil fortsette med revisjon, mens i NHO-undersøkelsen indikerte 70 % av selskapene det samme.

Econ har forsøkt å beregne den samfunnsmessige inntekten ved å fjerne revisjonsplikten for de små aksjeselskapene. Mindretallet vil påpeke at det er stor usikkerhet knyttet til disse beregningene, noe også Econ selv erkjenner. Mindretallet vil spesielt påpeke at undersøkelsen synes å underrapportere tilbøyeligheten til å fravelge revisjon hvis mulig, at det er benyttet et for lavt antall selskaper som mulige fritakssubjekter, og endelig at det forutsettes at alle aksjeselskaper vil velge å ha revisjon bare den er billig nok. Dette siste mener mindretallet er klart feil.

Erfaringer fra andre land som har opphevet revisjonsplikten tilsier at antall selskaper som vil benytte seg av et unntak vil øke over tid. I England ble revisjonsplikten for de små aksjeselskapene fjernet i 1993, og senere er terskelverdiene for revisjonsplikten blitt hevet tre ganger. Undersøkelser viser nå at 90 % av de små aksjeselskapene i England velger å benytte seg av unntaket fra revisjonsplikten. Denne antatte utvikling over tid må hensyntas i vurderingen. Mindretallet antar videre at besparelsen vil øke i årene som kommer – både som følge av at det etableres flere små aksjeselskaper og at revisjonskostnadene per selskap etter mindretallets oppfatning vil øke i årene som kommer.

6.8.4 Internasjonale forhold – andre land

En målsetning om å redusere næringslivets administrative byrder med 25 % har blant annet ført til at alle de landene i EU som tidligere har hatt revisjonsplikt for små aksjeselskaper, har fjernet eller er i ferd med å fjerne denne, på noe ulike nivåer.

Som det fremgår av kapittel 5 har både Danmark, Finland og Storbritannia avskaffet revisjonsplikten for små aksjeselskaper, og i Sverige er man etter all sannsynlighet i ferd med å gjøre det samme i løpet av relativt kort tid. Ulike terskler er valgt for å definere hvilke selskaper som ikke skal være underlagt pliktig revisjon, og det er til dels stillet krav til fremgangsmåte for selskapene for å kunne påberope seg unntakene. Felles for landene er imidlertid at man har vurdert den samfunnsmessige nytten av lovpålagt revisjon til ikke å stå i forhold til de kostnadene som påløper for de selskapene man har fjernet revisjonsplikten for. I våre nordiske naboland har disse lovendringene funnet sted i relativt nær fortid, og det er således vanskelig å se hvilken effekt dette har hatt både i forhold til hvor mange selskaper som har valgt å ikke ha revisjon og hvilken betydning dette har for skattemyndigheter og andre antatte interessenter. I Storbritannia derimot, ble de første lempinger i revisjonsplikten foretatt allerede i 1993, og er senere utvidet tre ganger, henholdsvis i 1997, 2000 og 2004. Tersklene befinner seg nå på det maksimale i henhold til EU-reglene. Dette viser at man i alle fall her ikke har hatt negative erfaringer med lempingen som har tilsagt en revurdering av dette, snarere tvert imot. Undersøkelsen gjennomført av britiske myndigheter i forbindelse med utvidelsen i 2004, viser også at revisjon velges frivillig i selskaper der det er eksterne grupper som krever det – eller der hvor eierne/ledelsen selv mener å ha nytte av revisjon.

6.8.5 Bruk av autorisert regnskapsfører

Revisors funksjon er i likhet med regnskapsføreren, omfattende beskrevet i kapittel 4.4 og 4.5. Regnskapsfører har ikke en tilsvarende oppgave som revisor, som skal fungere som uavhengig kontrollør av selskapets regnskapstall. Mindretallet mener likevel at man ikke kan se bort i fra at flertallet av de små aksjeselskapene benytter regnskapsfører som er underlagt profesjonsansvar og har forpliktelser etter lovverket.

Regnskap ført av en autorisert regnskapsfører skal gi en trygghetsgaranti for kunden og eksterne brukere av regnskapsinformasjonen. Regnskapsfører må derfor i sitt arbeid hjelpe kundene med å etablere kontrollrutiner for å sikre at lovbestemt underlagsmateriale for regnskapsføringen fremskaffes, samt på en praktisk måte etterprøve om rutinene følges. Regnskapsfører må videre etablere og gjennomføre kontroller med eget arbeid, herunder gjennomføre periodiske avstemminger, samtidig som regnskapsførerens arbeid er underlagt ekstern kontroll fra ulike instanser (herunder Kredittilsynet og – indirekte – skattemyndigheter). Regnskapsfører og revisor har med andre ord overlappende oppgaver i forhold til regnskapet.

Nytten av et lovkrav om en ekstern uavhengig kontrollør som revisor i tillegg til regnskapsføreren, må derfor sees i lys av dette. Særlig i forhold til den *forebyggende* effekten det er å ha eksterne aktører inne i virksomhetene, må dette tillegges vekt. Denne effekten vil være tilstede i aksjeselskaper som benytter regnskapsfører. Det fremkommer av NHO-undersøkelsen hvor et klart flertall svarte at en regnskapsfører var mest egnet til å avdekke svart omsetning enn revisor. Mindretallet mener ikke at man kan legge avgjørende vekt på disse tallene, og tror revisor og regnskapsfører begge har den forebyggende effekt som kan oppnås ved eksterne «kontrollører». Skal en effekt utover dette oppnås, må de eksterne partene være langt smalere innrettet og fokusert på slike forhold, slik tilfellet er for eksempel ved skatterevisjon/bokettersyn.

Undersøkelser gjennomført av henholdsvis NARF (Perduco), HSH og NHO viser at et betydelig flertall av de små selskapene benytter ekstern regnskapsfører til å føre sine regnskaper (71-77%), selv om de i dag – på grunn av revisjonsplikten – må ha en revisor i tillegg. Antallet autoriserte regnskapsførere har økt jevnt de senere årene, og stadig flere virksomheter benytter slik regnskapsfører. I mai 2008 var 8 172 autoriserte regnskapsføre registrert i Kredittilsynets register. Til sammenligning var det på samme tidspunkt 5 734 revisorer, hvorav ca. 2 700 statsautoriserte.

Ved bortfall av revisjonsplikt vil det fortsatt etter all sannsynlighet være en ekstern profesjonell medhjelper i flertallet av aksjeselskapene med aktivitet. Samtidig må det påregnes at selskaper som ved bortfall av revisjonsplikten vil stå uten lovpålagt revisor, vil vurdere sin regnskapskompetanse og innhente profesjonell bistand fra eksterne aktører som revisor eller regnskapsfører, dersom den interne kompetansen ikke vurderes som tilstrekkelig.

6.8.6 Forenkling og behovet for en forenklet aksjonærlovgivning

Alle aksjeselskaper er i dag underlagt de samme regler for stiftelse, krav til minimumskapital og vedlikehold av kapitalen, krav til årsrapportering, styrebehandling og bruk av eksterne vurderinger

i forbindelse med transaksjoner med nærstående m.v., uavhengig av størrelse. Små aksjeselskaper har full regnskapsplikt, og kan kun anvende noe enklere regler enn større. Når det gjelder aksjelovgivningen er det bare enkelte og svært begrensede forenklinger som er tilgjengelig for de minste selskapene. Etter mindretallets oppfatning er dette samlet uheldig. Den administrative byrden for disse bedriftene blir uforholdsmessig stor i forhold til den økonomiske aktiviteten i selskapet og den risiko denne har for aktører som forholder seg til dem. I tillegg er det samfunnsmessig uøkonomisk og lite hensiktsmessig at relativt store deler av små virksomheters kapasitet skal benyttes til administrative byrder, uten at det er kartlagt at det har den betydelige samfunnsmessig nytte som står i forhold til innsatsen. Generelt skyldes dette blant annet at svært mange regler er utformet med bakgrunn i samfunnets krav til større selskaper og de utfordringer disse medfører for samfunnet rundt dem.

Det er hensiktsmessig i seg selv at aksjeselskapsformen tilrettelegges for næringsvirksomhet av all slag, også mindre virksomheter. Denne selskapsformen bidrar til å avgrense virksomheten fra den enkeltes personlige økonomi og legger til rette for at flere kan drive næringsvirksomhet sammen på en hensiktsmessig måte. Selskapsformen begrenser også i utgangspunktet den økonomiske risikoen knyttet til næringsvirksomhet, hvilket i seg selv er et middel for å stimulere entreprenørskap. Økt entreprenørskap er ønskelig fra et samfunnsmessig behov i forhold til å sikre verdiskaping også i fremtiden. Oppblomstringen av NUF (med særlig fokus på de «norske NUF») har etter mindretallets oppfatning sammenheng med flere forhold; muligheter for lavt aksjekapitalinnskudd, ingen revisjonsplikt og fordeler ved å være ansatt i stedet for næringsdrivende (sykepenger, arbeidsledighetstrygd, beskatningsregler for naturalytelser, minstefradrag, skattefradrag for egen arbeidsinnsats etter reglene for skattefunn m.v.). Mindretallet tror ikke innføring av revisjonsplikt alene vil stoppe økningen i etablering av såkalte «norske NUF», men mener en forenklet aksjonærlovgivning vil stoppe veksten og sågar redusere antallet slike selskaper. Dette forsterker viktigheten av å sette i gang et arbeide med sikte på forenklinger i eksisterende aksjonærlovgivning.

I de fleste europeiske land har man lansert en plan om å redusere de administrative kostnadene for næringslivet med 25 % (i Norge «vesentlig»). En forenklet aksjeselskapslovgivning vil etter mindretallets syn være et naturlig element i dette.

6.8.7 Forholdet mellom regnskapsplikt og revisjon, og forholdet til aksjelovgivningen

I tidligere vurderinger av revisjonsplikten synes det som at man har vurdert ekstrakostnadene knyttet til revisjon av regnskapene som marginale når man først har regnskapsplikt.

Mindretallet deler ikke denne vurderingen, og viser til omtalen av kostnader ved revisjon gjengitt i utredningen generelt og ovenfor. Slik mindretallet vurderer det, er det heller ingen nødvendig sammenheng mellom revisjon og regnskapsplikt. Mindretallet viser til det klare ansvaret selskapet har selv, representert ved dets styre og administrative ledelse, for å avlegge korrekte regnskaper. Når ikke hensynene til de ulike brukergrupper forsvarer et lovpålagt revisjonskrav for de små aksjeselskapene, er etter mindretallets oppfatning ikke regnskapsplikten et selvstendig argument for revisjon.

Tilsvarende gjelder etter mindretallets oppfatning i forhold til aksjeselskapslovgivningen og vernet av aksjekapitalen i forhold til ansvarsbegrensningen i aksjeselskaper. Det vises til gjennomgangen av forholdet til de ulike brukergruppene ovenfor, samt til ansvaret selskapets ledelse har for selskapets disposisjoner, herunder kravet til å sørge for forsvarlig egenkapital samt plikten å begjære oppbud.

6.8.8 Oppsummering og konklusjon

Slik mindretallet vurderer det, skal det kunne sannsynliggjøres store samfunnsmessige nytteeffekter for å forsvare lovpålagt revisjon for små aksjeselskaper, gitt størrelsen på kostnadene i tilknytning til revisjonen. Dette gjelder særlig når revisjonen gir mange av de små aksjeselskapenes brukergrupper relativt marginal tilleggsnytte utover regnskapsplikten.

De små aksjeselskapene som har aktive brukere av regnskapet antas i større grad å velge å ha en frivillig revisjon, enn selskaper uten særlig aktivitet. I tillegg vil flere av brukergruppene kunne pålegge selskapene revisjon for å yte lån/kreditt etc. ved behov for det. Mindretallet antar at en del små aksjeselskaper vil fortsette med og ha god nytte av å få utført en revisjon. Disse medlemmene mener imidlertid at bedriftene ikke skal underlegges lovkrav om revisjon. Selskapene bør selv kunne vurdere sin nytte av revisjon og kjøpe inn de regnskaps- og revisjonstjenester som den enkelte bedrift ser verdi i ut fra interne og eksterne behov.

Hvis revisjon for små aksjeselskaper blir frivillig antar mindretallet at bruken av revisor vil bli mer målrettet. Ikke alle selskaper har behov for en full revisjon og enkelte selskaper vil kjøpe tjenester knyttet til kvalifisert utarbeidelse av regnskapene, der dette ansees som hensiktmessig både fra regnskapsprodusentens og regnskapsbrukernes side. I de seneste årene har flere andre europeiske land avviklet revisjonsplikten for de små aksjeselskapene eller ytterligere hevet terskelen for revisjonsplikt. I disse landene har man vurdert den samfunnsmessige nytten av lovpålagt revisjon og kommet frem til at den ikke står i samsvar med kostnadene.

Etter mindretallets oppfatning endrer ikke hensynet til korrekt skatteinngang og forebygging av økonomisk kriminalitet avveiningen av om man skal videreføre en revisjonsplikt for de små aksjeselskapene. Mindretallet begrunner dette med at skatteetaten selv er best egnet til å avdekke økonomisk kriminalitet, og at det ut fra et samfunnsperspektiv vil være lønnsomt at denne kontrollen ivaretas der. De aller fleste aksjeselskaper har til hensikt å følge lover og regler. Det er således etter mindretallets oppfatning urimelig at alle aksjeselskaper, for eksempel gjennom revisjonsplikt, skal bære byrdene av tiltak for å avdekke økonomisk kriminalitet. Dette er en samfunnsoppgave som bør finansieres på lik linje med andre samfunnsoppgaver.

Det er etter mindretallets oppfatning et mål i seg selv å få opp frekvensen av bokettersyn fra skattemyndighetenes side, herunder en høyere frekvens på den tradisjonelle arbeidsgiverkontrollen. Dette er etter mindretallets syn en langt mer treffsikker kontroll i forhold til å avdekke useriøsitet, svart omsetning og annen økonomisk kriminalitet, enn revisjon som i utgangspunktet har en annen innretning. Kombinert med en målrettet innsats mot selskaper som velger å ikke ha revisor/regnskapsfører, vil dette bidra til å opprettholde – om ikke øke – den forebyggende effekten mot svart omsetning m.v. som er viktig også for å forhindre konkurransevridning i disfavør av de seriøse virksomhetene.

I forbindelse med vurdering av spørsmålet om avvikling av revisjonsplikten for de små aksjeselskapene, bør det etter mindretallets oppfatning legges avgjørende vekt på målsetningen om å redusere næringslivets administrative byrder. Mindretallet antar at kostnaden ved revisjon av små aksjeselskaper utgjør minst 1,5 milliarder kroner. Det antas videre at kostnadene med revisjon vil øke betydelig i årene som kommer, blant annet på bakgrunn av at revisjonsstandardene stadig internasjonaliseres og skal hjemles i lov. Hvor stor den samfunnsmessige besparelsen vil være vil en først få svar på når revisjonsplikten er opphevet og en ser hvor mange små aksjeselskaper som faktisk vil benytte seg at et fritak fra revisjonsplikten. Mindretallet antar videre at besparelsen vil øke i årene som kommer både som følge av at det etableres flere små aksjeselskaper og som følge av at revisjonskostnadene forventes å øke. For det enkelte selskap kan også kostnaden med revisjon kunne være tyngende og bidra til å heve terskelen for å etablere næringsvirksomhet. De selskapene som eventuelt vil få et unntak fra revisjonsplikten er små aksjeselskaper som ofte er i en oppstarts-/etableringsfase. En avvikling av revisjonsplikten vil derfor kunne bedre bedriftenes mulighet til å overleve og skape flere trygge arbeidsplasser på sikt. Avvikling av revisjonsplikten vil også kunne være ett av flere virkemidler for å stimulere til økt gründervirksomhet i Norge.

I tillegg til at bedriftene oppnår økonomiske besparelser ved en opphevelse av revisjonsplikten, er en forenkling av regelverket i seg selv et viktig hensyn, da dette letter byrdene for den enkelte næringsdrivende.

I forbindelse med den høyst påkrevde selskapsrettslige reform må ikke alle forhold nødvendigvis vurderes samlet. Fjerning av revisjonsplikten vil kunne være starten på en reform av selskapsrettslige forhold knyttet til små foretak, hvor erfaringer man gjør i denne forbindelse kan benyttes i et slikt videre forenklingsarbeide.

Sist, men ikke minst, legger mindretallet avgjørende vekt på at alle andre land i EU innen overskuelig fremtid vil ha valgt å fjerne revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Når øvrige land i EU velger ikke å ha eller å fjerne revisjonsplikten for små aksjeselskaper, mener mindretallet at det ut fra et harmoniseringshensyn må kunne stilles spørsmålstegn ved opprettholdelsen av en slik regulering i Norge. I tråd med hva som skjer på andre retts- og samfunnsområder, bør det etter mindretallets oppfatning foreligge spesielle nasjonale behov for å kunne forsvare norske særregler på området, noe mindretallet ikke kan se er tilstede.

6.9 Merknad fra medlemmet Elvestad

Elvestad har funnet ikke å ta stilling til spørsmålet om utvalget skal tilrå endringer i revisjonsplikten. Etter dette medlemmets syn er det sentrale for utredningen at den er egnet til å danne et tilstrekke-

lig og hensiktsmessig grunnlag for lovgiverens beslutning, så vel i beskrivelsen av faktum som i beskrivelsen av de ulike hensyn for og mot endringer i revisjonsplikten i Norge. Medlemmet støtter utvalget når det gjelder forslaget til hvilke lovregler som bør gjelde dersom revisjonsplikten besluttes endret.

Medlemmet er oppnevnt etter forslag fra Kredittilsynet. Dette fordi det er naturlig at et forvaltningsorgans synspunkter bringes inn i et lovarbeid som kan medføre endringer i den lovgivning som forvaltes av det aktuelle forvaltningsorganet, og revisorloven ligger innenfor Kredittilsynets ansvarsområde. I tillegg til å forvalte revisorloven og ha tilsyn med revisorene, forvalter Kredittilsynet regnskapsførerloven og har tilsyn med regnskapsførerne. Spørsmålet om endringer i bestemmelsene om revisjonsplikt kan berøre konkurransen mellom de to yrkesgruppene. Fordi beslutningsgrunnlaget for kredittgiving og annen risikotaking svekkes ved bortfall av revisjonsplikten, har også spørsmålet om omfanget av revisjonsplikten en side til Kredittilsynet som soliditetstilsyn for tilsynsenheter som tar slik risiko på sine kunder, typisk banker og andre kredittinstitusjoner. Medlemmet mener det vil det være riktig å overlate til Kredittilsynet som sådant å foreta en samlet vurdering av de ulike hensynene innenfor Kredittilsynets område, herunder å ta stilling til om det skal avgis en uttalelse i høringsrunden.

Kapittel 7
Om revisjonsplikten for øvrige foretaksformer

7.1 Innledning

Ifølge mandatet skal utvalget

> «utrede unntak fra revisjonsplikt for små foretak som i dag er revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1, jf. særlig annet ledd fjerde punktum nr. 1 til 5. Utvalget skal identifisere, vurdere og avveie de hensyn som taler for og i mot nye unntak. Uvalget skal vurdere om særskilte hensyn gjør seg gjeldende for enkelte foretaksformer, og særskilt vurdere behovet for unntak fra revisjonsplikt for små stiftelser».

De foretaksformer som blir vurdert i dette kapittelet er allmennaksjeselskaper, norske utenlandsregistrerte foretak (NUF), stiftelser, enkeltpersonforetak, ansvarlige selskaper, kommanditselskaper, partrederier, boligbyggelag, eierseksjonssameier, borettslag, samvirkeforetak, statsforetak og interkommunale foretak, foreninger og økonomiske foreninger. Revisjonsplikt for aksjeselskaper er drøftet i kapittel 6 foran.

Begrunnelsen for revisjonsplikt er langt på vei den samme uavhengig av foretaksform. De hensyn som gjør seg gjeldende for aksjeselskaper er fremstilt og avveiet i kapittel 6 foran. I det følgende vil utvalget gjøre rede for de særlige hensyn som måtte finnes for andre foretaksformer og ta stilling til spørsmålet om innføring av unntak (eventuelt ytterligere unntak for foretaksformer hvor det etter gjeldende rett er unntak fra revisjonsplikten for små foretak) fra revisjonsplikten for disse foretaksformene.

Det er redegjort nærmere for regnskaps- og revisjonsplikten i Norge i kapittel 3 foran. Her nevnes bare at hovedregelen er at regnskapspliktige foretak er revisjonspliktige. For foretak der deltagerne har ubegrenset ansvar er det gjort unntak fra hovedregelen slik at disse foretakene er unntatt fra revisjonsplikt dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Dersom det er mer enn fem deltagere i et selskap, eller samtlige deltagere er selskaper med ubegrenset ansvar, gjelder ikke unntaket.

7.2 Revisjonsplikten for allmennaksjeselskaper

Skillet mellom aksjeselskaper og allmenne aksjeselskaper ble innført i norsk rett ved endringslov til aksjeloven av 22. desember 1995. Betegnelsen allmennaksjeselskap kom med den gjeldende allmennaksjeloven av 13. juni 1997. Lovgivers begrunnelse for å introdusere et slikt skille ble beskrevet slik i Innst. O. Nr. 80 1996-97, på side 5.

> «Komiteen … meiner at eit hovudskilje mellom aksjeselskapsformene skal vere spreiinga av aksjane slik at den eine selskapsforma, allmennaksjeselskap, er for dei som har stor spreiing og som kan hente kapital frå ålmenta, og den andre selskapsforma, aksjeselskap, er for dei selskapa som har få aksjeeigarar som oftast har ein nær tilknytning til selskapa. Denne siste typen aksjeselskap vil derfor omfatte det store fleirtalet av aksjeselskap. Dette vil vere ei gruppe selskap som vil vere svært ulike, både når det gjeld tal på aksjeeigarar, tal på tilsette og omsetnad.
>
> Departementet strekar i proposisjonen under at det er aksjeselskapslova som skal vere den alminnelege forma for selskap med avgrensa ansvar. Allmennaksjeselskap blir ei slags undergruppe av selskap med avgrensa ansvar. Dersom skiljet er uklårt, kan det føre til at verksemder vel allmennaksjeselskapsforma sjølv om dette ikkje er den naturlege forma ut frå intensjonane med to lover.
>
> Eitt av hovudargumenta for komitéfleirtalet som i Innst.O.nr.45 (1994-1995) ba om to separate lover, var å få ei lov som tok utgangspunkt i situasjonen for dei små og mellomstore verksemdene. Komiteen meiner at framlegget til aksjeselskapslov, AS-lova, som no ligg føre, er betre tilpassa dei små og mellomstore bedriftene enn forslaget komiteen hadde til handsaming i Ot.prp. nr. 36 (1993-1994).»

Til tross for uttalelsene i komitéinnstillingen om at allmennaksjeselskapsformen er for de selskapene som har stor spredning av aksjene og kan hente kapital fra allmennheten, er det ingen krav til aksjespredning eller innhenting av kapital fra allmennheten som må være oppfylt for å stifte et allmennaksjeselskap. Det er imidlertid et krav om aksjekapital på minimum én million kroner.

Selv om allmennaksjeselskaper kan oppfylle lovens kriterier for små foretak, definerer regnskapsloven allmennaksjeselskaper som store foretak uavhengig av det enkelte allmennaksjeselskapets størrelse. Et skille mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper oppstilles også i EØS-rettens krav om sakkyndige redegjørelser og bekreftelser, som bare gjelder allmennaksjeselskaper. Utvalget viser videre til innføringen av krav om kjønnsrepresentasjon i selskapsstyrene, som ble innført fra 1. januar 2006 for allmennaksjeselskaper, jf. allmennaksjeloven § 6-11a. Spørsmålet er om det skal skilles mellom allmennaksjeselskaper og aksjeselskaper når det gjelder revisjonsplikt.

Etter utvalgets oppfatning bør revisjonsplikten videreføres for samtlige allmennaksjeselskaper selv om det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Selskapsformen, og hensikten bak den, tilsier at allmennaksjeselskapene underlegges revisjonsplikt uavhengig av selskapets størrelse. Når et foretak har anledning til å hente inn aksjekapital fra allmennheten bør det innebære en forpliktelse til å underlegge regnskapene og virksomheten den kontroll som en revisjon gir. En bestemmelse om adgang for en minoritetseier til å kreve revisjon vil ikke være egnet til å sikre den generelle tilliten til at virksomheten i allmennaksjeselskaper drives i samsvar med gjeldende lovgivning. Videre vil en bestemmelse om revisjonsplikt bare i tilfeller der det er en faktisk spredning av aksjene i foretaket, komplisere regelverket på en uheldig måte.

7.3 Revisjonsplikt for norske avdelinger av utenlandske foretak

7.3.1 Innledning

En rekke utenlandske foretak organiserer sin virksomhet i Norge som norskregistrert utenlandsk foretak, NUF. Noen av disse foretakene har revisjonsplikt i sine hjemland og/eller har omsetning i Norge av en slik størrelse at den norske filialen har revisjonsplikt etter gjeldende norsk rett. For så vidt gjelder revisjonsplikten for NUF etter gjeldende rett vises til kapittel 3.3.3.

I en rapport av 27. mars 2008 som Statistisk Sentralbyrå har utarbeidet etter en henvendelse fra Nærings- og handelsdepartementet, er NUF delt opp slik:

«Gruppe 1
- Tradisjonelle NUF- enheter dvs. store utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge
- Selvstendige næringsdrivende i utlandet (ENK) som driver virksomhet i Norge og av den grunn har etablert NUF i Norge, såkalte ENK-NUF
- Nordmenn som etablerer foretak i utlandet og som driver virksomhet i Norge gjennom å etablere NUF, såkalte Norge – utlandet – Norge (NUN-NUF)

Gruppe 2
- NUF registrert med representanter i Norge dvs. en form for representasjonskontorer
- Enheter i finansielle sektorer som har fått konsesjon og etablert NUF, men som ennå ikke har startet virksomhet. Kredittilsynet holder nå på med en gjennomgang av disse
- NUF registrert grunnet ansatte og omsetning i Norge, såkalte Oppdrags-NUF. Utenlandske selskaper som er på korttidsoppdrag
- Andre typer NUF registrert i ER

Gruppe 3
- NUF registrert av SKD grunnet skattekrav (SKD-NUF)
- NUF registrert av SKD grunnet registrering i MVA-registeret (MVA-NUF)
- NUF registrert grunnet konto/konti i VPS (VPS-NUF)»

I rapporten er følgende funn oppsummert for de NUF som er registrert i Foretaksregisteret:

«Næringsdrivende NUF registrert i Foretaksregisteret
- De aller fleste har opprinnelsesland innenfor EØS-området, vel 900 til Seychellene
- De fleste tradisjonelle NUF har knytning til Norden
- Nær samtlige såkalte NUN-NUF har knytning til Storbritannia og Seychellene
- Over en tredel av NUN-NUF er innen tjenesteyting, flest innen virksomhet av forretningsmessig art
- 2 500 NUF har ansatte med i alt 22 000 ansatte registrert i NAV Aa -registeret pr. 4.kvartal 2007. Nær 2 000 av i alt 8 500 NUN-NUF med i alt 6 000 ansatte

- På under halvparten er det registrert utliknet skatt eller innbetalt moms. For en av sju er det levert regnskap.
- Dekningsgraden på grunndataopplysninger varierer fra nær 100 prosent til nesten null. Bransjeopplysningen er best, mens kontaktinformasjon er dårligst.
- Tallet på konkurser i NUF øker, mens konkurser går ned for alle andre selskapsformer
- Nær 60 prosent av de som er involvert i NUN-NUF har, eller har hatt ENK»

Ut fra hovedregelen om registrering i Enhetsregisteret og Foretaksregisteret skal gruppe 1 registreres i begge registrene, mens gruppe 2 og 3 bare skal registreres i Enhetsregisteret.

I rapporten anslås det at det er 10 800 NUF i gruppe 1. Av disse antas 200 å være ENK-NUF, 1 500 tradisjonelle NUF og 8 500 NUN-NUF. De resterende 600 antas å være feilaktig registrert.

I de senere år har det blitt vanlig å etablere foretak med begrenset ansvar i utlandet selv om foretaket *kun* skal drive virksomhet gjennom filialen i Norge. I praksis registreres slike selskaper oftest i England eller på Seychellene, som pr. i dag har lave etableringsterskler. Disse foretakene betegnes ofte «*norske*» NUF, eller NUN-NUF i rapportens terminologi. Eventuell endring av reglene om revisjonsplikt for norske NUF vil også omfatte det som kan kalles «*reelle*» NUF, dvs. filialer av utenlandske foretak som faktisk driver virksomhet i utlandet.

Foretak med filial i Norge kan være foretak med eller uten begrenset ansvar for eierne eller deltagerne. Under henvisning til mandatets utgangspunkt om det skal være likebehandling av NUF og norske selskaper, foreslås det ikke endringer i reglene om revisjonsplikt for norsk avdeling av foretak *uten* begrenset ansvar for deltagerne. De fleste filialer av utenlandske foretak i Norge utspringer fra foretak med begrenset ansvar for eierne. Det er disse filialene som det er naturlig å vurdere å underlegge samme revisjonsplikt som norske aksjeselskaper, jf. mandatet. I fortsettelsen begrenses omtalen av NUF til å omfatte filialer av slike selskaper.

7.3.2 NUF i Norge

Det var registrert 10 973 NUF i Foretaksregisteret pr. 31. desember 2007. I Enhetsregisteret er det registrert hele 23 653 pr. 1. mars 2008.

Utviklingen i antall NUF som er registrert i Foretaksregisteret har vært slik i de senere år:

Tabell 7.1

År	Bestand ved årets slutt	Antall nyregistrerte NUF
2001	1 475	228
2002	1 630	249
2003	1 988	452
2004	3 279	1 396
2005	5 563	2 479
2006	7 742	2 618
2007	10 973	3 775

7.3.3 Motiver for å drive virksomhet i NUF

Det kan være flere grunner til at man velger å organisere virksomhet i Norge som NUF i stedet for som aksjeselskap. Hovedmotivet for de fleste vil sannsynligvis være at stifteren unngår det norske minimumskravet til aksjekapital på 100 000 kroner, men likevel oppnår den samme begrensningen i deltageransvaret som et aksjeselskap gir. Til sammenligning kan nevnes at minste lovlige aksjekapital i England er ett britisk pund. Særlig dersom omfanget av foretakets virksomhet antas å ville være begrenset vil organisering av virksomheten som NUF også kunne være begrunnet i ønsket om å unngå revisjonsplikt. Etter gjeldende rett er NUF unntatt fra revisjonsplikt dersom den samlede driftsinntekten er mindre enn fem millioner kroner.

Utvalget vil ellers peke på at ansatte i NUF har de samme trygderettigheter som ansatte i aksjeselskaper. Eieren kan ansettes i selskapet som da betaler arbeidsgiveravgift. Den ansatte får fulle rettigheter etter trygdesystemet, blant annet 100 % sykepenger, dagpenger ved arbeidsledighet, samt sikring gjennom lønnsgarantiordningen. Likestillingen av NUF og aksjeselskaper i forhold til ansattes trygderettigheter er ikke i og for seg et motiv for å drive virksomhet i NUF, men bidrar til å gjøre valg av NUF mer aktuelt enn om ansatte i NUF ikke hadde hatt samme trygderettigheter som ansatte i aksjeselskaper.

Ved at små NUF er unntatt fra revisjonsplikt vil det være en fare for at denne foretaksformen trekker til seg en del stiftere som ønsker å unndra seg den kontroll som revisorer vil utføre i foretak som har revisjon. I møte med representanter for Oslo likningskontor og Økokrim ble det overfor utvalget gitt uttrykk for at NUF gir et økt spillerom for økonomisk kriminalitet sammenlignet med virksomhet som drives i aksjeselskap. Videre vil det

lavere egenkapitalkravet ved registrering av selskapet for eksempel i England kunne medføre økt risiko for tap for selskapets kreditorer. Utvalget vil imidlertid peke på at NUF er en fullt lovlig foretaksform, og at det er legitimt å drive virksomhet gjennom et NUF, så fremt regelverket i foretakets hjemland og i Norge følges.

7.3.4 Skattedirektoratets høringsnotat i 2005

Spørsmålet om skattepliktige NUF bør pålegges revisjonsplikt ble utredet i et høringsnotat fra Skattedirektoratet datert 3. oktober 2005. I høringsnotatet la Skattedirektoratet til grunn at revisjonsplikt for NUF måtte forventes å bedre regnskapenes kvalitet og troverdighet, men at de fleste brukere av regnskapene enten har begrenset behov for revisjon eller har mulighet til å sikre seg på annen måte. Man antok at revisjonsplikt for NUF hovedsakelig ville være til nytte for det offentlige i form av høyere regnskapskvalitet, og til en viss grad i forbindelse med innkreving. I høringsnotatet er det videre uttalt at revisjonsplikt vil medføre ekstra kostnader for mange av virksomhetene som er organisert som NUF, men at disse kostnadene ikke vil utgjøre en merkostnad i forhold til de kostnader som er pålagt norske aksjeselskaper. Skattedirektoratet foreslo på denne bakgrunn at det skulle innføres revisjonsplikt for skattepliktige NUF.

Høringsinstansene var splittet i synet på om det skulle innføres revisjonsplikt for NUF. De fleste høringsinstansene var imidlertid av den oppfatning at NUF og aksjeselskaper burde pålegges samme plikter med hensyn til revisjon. Utfallet av høringen ble at Finansdepartementet valgte å avvente den videre behandlingen til denne utredningen foreligger.

7.3.5 Utvalgets vurderinger

Som foran nevnt oppstiller utvalgets mandat som et utgangspunkt at NUF skal likestilles med norske selskapsformer når det gjelder revisjonsplikt. Utvalget oppfatter mandatet slik at dersom det ikke kan påvises særlige forhold som tilsier forskjellig behandling av NUF og aksjeselskaper i forhold til revisjonsplikt, skal utvalget fremme forslag om likebehandling av NUF og små aksjeselskaper.

Utvalget kan ikke se noen særlige grunner som skulle tilsi at regnskapspliktig virksomhet organisert som NUF skal ha annen revisjonsplikt enn aksjeselskaper. Utvalget legger avgjørende vekt på at begge foretaksformer har begrenset ansvar for eierne og at de hensyn som i kapittel 6 er anført for og mot revisjonsplikt for små aksjeselskaper, i hovedsak synes å gjøre seg gjeldende på tilsvarende måte for NUF. En forskjell kan være hensynet til aksjeeierne, som utvalget foreslår å ivareta i form av en minoritetsrettighetsbestemmelse dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, jf. kapittel 6.2.1. For så vidt gjelder NUF er det utvalgets syn at hensynet til eierne må ivaretas av lovgivningen i selskapets hjemland. Heller ikke hensynet til eierne tilsier da en forskjellig vurdering av revisjonsplikten for aksjeselskaper og NUF.

Utvalget legger til grunn at en likebehandling av NUF og aksjeselskaper i forhold til revisjonsplikt, ikke er i strid med EØS-avtalen. Det nevnes i denne sammenheng at regnskapspliktige NUF allerede etter gjeldende rett skal ha revisjon når de har driftsinntekter på fem millioner kroner eller mer, at det er revisjonsplikt for svenske avdelinger av utenlandske foretak i Sverige, og at revisjon bidrar til å ivareta samfunnsinteresser i de land den regnskapspliktige virksomhet drives.

Utvalget konkluderer på denne bakgrunn med at regnskapspliktige NUF bør ha samme revisjonsplikt som aksjeselskaper. For så vidt gjelder den konkrete gjennomføringen av en eventuell revisjonsplikt for NUF vises det til kapittel 12.2 og lovforslaget.

Regnskapsplikten for NUF er etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 betinget av at foretaket driver *virksomhet* og at det har *skatteplikt*, dvs. at foretaket enten anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 eller har formue i eller inntekt fra eiendeler, virksomhet eller aksjer etter skatteloven § 2-3 første ledd. Det finnes ingen tilsvarende betingelser for aksjeselskaper. Det vil være enkelte NUF som verken driver virksomhet eller er skattepliktige. Et forslag om å likestille regnskapspliktige NUF og aksjeselskaper i forhold til revisjonsplikten vil således ikke omfatte absolutt alle NUF. Revisjonsplikten har tradisjonelt vært knyttet opp mot regnskapsplikten, noe som også har vært ansett som naturlig i de tidligere vurderinger av revisjonsplikten som er gjort.

Det antas at den gruppen NUF som verken driver virksomhet eller er skattepliktig, vil ha så liten økonomisk betydning at det ikke er vesentlige hensyn som taler for at disse omfattes av regnskaps- og revisjonsplikt.

Utvalgets mandat åpner ikke for å foreslå utvidelse av regnskapsplikten for NUF eller andre

foretak. Utvalget antar at eventuell innføring av revisjonsplikt for NUF som i dag ikke er regnskapspliktige, bør vurderes i sammenheng med eventuell utvidelse av regnskapsplikten for NUF, og eventuelt også i sammenheng med den løsning med hensyn til revisjonsplikt som blir vedtatt for så vidt gjelder små aksjeselskaper og tilsvarende regnskapspliktige NUF. Utvalget nøyer seg med disse påpekningene.

7.4 Revisjonsplikt for stiftelser

7.4.1 Innledning

Utvalget er i mandatet bedt om å vurdere revisjonsplikten for mindre stiftelser. Gjeldende regelverk for regnskaps- og revisjonsplikt for stiftelser er beskrevet i kapittel 3.3.4. foran.

I Norge er det registrert ca. 9 000 stiftelser. Av disse er det 8 024 alminnelige stiftelser og 963 næringsdrivende stiftelser (pr. 31. desember 2007 var det registrert 96 stiftelser i Foretaksregisteret).

7.4.2 Utvalgets vurderinger

Spørsmålet om stiftelser bør være underlagt revisjonsplikt har relativt nylig vært vurdert av Stiftelseslovutvalget. Utvalget la i NOU 1998:7 Om stiftelser, til grunn at regnskapsplikt for stiftelser er nødvendig for at det skal være mulig å føre tilsyn og kontroll med stiftelsene. Utvalget pekte imidlertid på at reglene må tilpasses stiftelsenes særtrekk. Regjeringen foreslo at stiftelser skulle pålegges regnskapsplikt og revisjonsplikt. I Ot.prp. nr. 15 (2000-2001) la Justisdepartementet vekt på at det etter lovutvalgets utredning var vedtatt ny regnskapslov med differensierte regler for små og store foretak. Departementet la samtidig til grunn at regler om regnskaps- og revisjonsplikt ikke kan vurderes uavhengig av ønsket om en mer effektiv kontroll av stiftelser. Slik kontroll med stiftelser er et sentralt legislativt hensyn som ligger til grunn for stiftelsesloven, jf. Ot.prp. nr. 15 (2000-2001) side 2. Justiskomitéen sluttet seg til forslaget, og uttalte om dette i Innst. O. nr. 74 (2000-2001) pkt. 9:

> «Komiteen mener det er viktig at alle stiftelser underlegges regnskaps- og revisjonsplikt for å muliggjøre en reell kontroll og tilsyn med stiftelsene. Komiteen viser til at dersom stiftelsen har en enkel økonomi, vil også regnskaps- og revisjonsarbeidet bli enkelt, og det kan ikke sees på som urimelig å sette krav om dette. »

Samfunnets kontroll med stiftelser skjer hovedsaklig gjennom Lotteri- og stiftelsestilsynet (Stiftelsestilsynet). Stiftelsestilsynet har i brev til utvalget gitt uttrykk for at en endring i reglene for revisjonsplikt vil kunne ha stor betydning for tilsynet med stiftelsene. Stiftelsestilsynet uttaler om dette:

> «Stiftelsestilsynets virksomhet finansieres ved registreringsgebyr og årlig avgift. Grunnlaget fastsettes utfra oppgaver i stiftelsenes reviderte årsregnskaper, hvilket så langt har fungert tilfredsstillende.
>
> Dersom revisjonsplikten endres, vil det måtte påregnes betydelig merarbeid med kontroll av gebyrgrunnlaget, spesielt i forhold til de mindre og mer ressursfattige stiftelsene. Gebyrfastsettelse og behandlingen av klager over tilsynets fastsettelse av gebyrer påregnes videre å ville betinge vesentlig større ressursbruk enn i dag.
>
> […]
>
> Betydningen bortfall av revisjonsplikten vil kunne få for avgiftsnivået kan anskueliggjøres ved å sammenligne med konkrete erfaringer som er høstet i Tyskland, der det er innført fritak for revisjonsplikt for mindre stiftelser. Tysk stiftelsesrett har forøvrig gjennomgående meget klare likhetstrekk med norsk rett på området, dog slik at tilsynsmyndigheten er plassert på delstatsnivå. I delstaten Rheinland-Pfalz er det registrert ca. 750 stiftelser. Ved stiftelsestilsynet i delstaten er det tilsatt 8-9 personer til å følge opp disse, hvilket tilsynsmyndigheten finner påkrevet for å kunne utøve forsvarlig tilsyn. I Norge har man ca 9.000 stiftelser og 11 tilsatte. I motsetning til tilsynsmyndigheten i Rheinland-Pfalz, har Stiftelsestilsynet også oppgaver i tillegg til tilsynet med stiftelsene.
>
> […]
>
> Samtidig har det vist seg at det er behov for å ha godt tilsyn med denne organisasjonsformen. Bortfall av revisjonsplikt vil derfor innebære økt kontroll for Stiftelsestilsynet også med de mindre stiftelsene. Dette vil medføre at Stiftelsestilsynet vil måtte øke sine avgifter og gebyrer. Det er grunn til å anta at stiftelsene tross alt vil foretrekke å betale til en revisor de selv har valgt. En revisor vil som oftest være lokal, og vil ha bedre forutsetninger for å sette seg inn i den enkelte stiftelses virksomhet. Dette er et viktig utgangspunkt for å drive god kontroll. Revisor vil også i større grad kunne tilrettelegge for god internkontroll hos stiftelsene. Stiftelsestilsynet kan i sin kontrollvirksomhet, legge vesentlig vekt på revisors arbeid.
>
> Det skal videre bemerkes at dersom Stiftelsestilsynet i økt grad vil måtte benytte ressurser på små stiftelser, eller stiftelser som i ut-

gangspunktet «gjør det riktig», så vil dette gjøre det vanskeligere å legge tilstrekkelig vekt på de «tunge» sakene. Stiftelsestilsynet vil videre påpeke at revisorer som reviderer stiftelser etter hvert vil få god kunnskap i stiftelsesloven. Det at profesjonelle aktører blir gode i stiftelsesloven, er et viktig bidrag i forhold til å gjøre stiftelsesformen til en attraktiv organisasjonsform. Det vil også kunne medføre mer riktig bruk av stiftelsesformen. En ser i dag også at en del virksomheter neppe er egnet til å drive som stiftelse. En revisor som kan stiftelsesloven, vil kunne gi de riktige råd i denne sammenheng.»

Utvalget slutter seg til vurderingene fra Justiskomitéen og Stiftelsestilsynet. Stiftelsenes særlige kjennetegn taler etter utvalgets oppfatning for å opprettholde den eksisterende revisjonsplikten for å utøve kontroll med stiftelser. Som selveiende rettssubjekter har ikke stiftelser eiere, som ellers kan bidra til å sikre en forsvarlig forvaltning av virksomhetens midler og utdeling av midler i henhold til vedtektene. Det er dermed en økt risiko for at enkeltpersoner beriker seg enten gjennom, eller på bekostning av, stiftelsen dersom revisors kontroll av forvaltningen og utdelingene bortfaller.

Det særlige kontrollbehovet som gjør seg gjeldende for stiftelser er delvis søkt kompensert ved Stiftelsestilsynets kontroll. Arten og omfanget av Stiftelsestilsynets oppgaver ble imidlertid fastsatt under forutsetning av at alle stiftelser hadde revisjonsplikt. Stiftelsestilsynet er, som påpekt i brevet fra Stiftelsestilsynet, et relativt nyopprettet offentlig tilsyn med ca. 11 ansatte. Disse fører tilsyn med de rundt 9 000 stiftelsene som finnes i Norge. Stiftelsestilsynets tilsyn vil derfor i utgangspunktet være å undersøke misligheter som blir avdekket, ikke å føre en løpende kontroll av samtlige stiftelser. Mange stiftelser er dessuten fritatt for skatteplikt på inntekter som følge av deres ideelle formål, og vil derfor ikke underlegges den kontroll som skattemyndighetene gjennomfører i andre foretak.

Dersom revisjonsplikten oppheves for enkelte mindre stiftelser antas dette å måtte få konsekvenser for Stiftelsestilsynets arbeidsoppgaver. Kostnadene for det offentlige tilsynet med stiftelser antas å ville øke, noe som vil medføre økte registreringsgebyrer og årlige avgifter for stiftelsene etter gjeldende finansieringssystem. Dette antas å gjelde på tross av bestemmelsen i stiftelsesloven § 59 om gransking av stiftelser, jf. paragrafens siste ledd om at Stiftelsestilsynet kan pålegge stiftelsen helt eller delvis å dekke det offentliges utgifter ved granskingen.

Etter utvalgets oppfatning er revisors kontroll av stiftelser etter revisorloven og stiftelsesloven et viktig bidrag til samfunnets generelle kontroll med stiftelser. Kostnader ved revisjon vil riktignok i enkelte tilfeller kunne gå ut over den ideelle virksomheten til enkelte mindre stiftelser. For små stiftelser med enkle regnskaper vil kostnaden til revisjon ikke utgjøre vesentlige beløp. Utvalget finner derfor ikke at de økte kostnadene kan tillegges avgjørende vekt.

Utvalget har lagt avgjørende vekt på de særlige kontrollbehov som gjør seg gjeldende overfor stiftelser, og Stiftelsestilsynets uttalelser. Utvalget foreslår derfor ikke unntak fra revisjonsplikten for stiftelser.

7.5 Om enkeltpersonforetak, ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og partrederier

7.5.1 Enkeltpersonforetak

Det var ved utgangen av 2007 registrert 465 282 enkeltpersonforetak i Enhetsregisteret. Av disse var 127 184 også registrert i Foretaksregisteret.

Som det fremgår av kapittel 3.3.5 inntrer regnskapsplikten etter gjeldende rett når innehaveren av enkeltpersonforetaket samlet har hatt eiendeler som er verdt mer enn 20 millioner kroner eller foretaket har et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20. Revisjonsplikten inntrer først når de samlede driftsinntektene i tillegg overstiger fem millioner kroner.

Det finnes relativt få enkeltpersonforetak som er av en slik størrelse at de oppfyller kriteriene for regnskapsplikt og revisjonsplikt. De som oppfyller disse kriteriene vil ha en så vidt stor næringsvirksomhet at deres økonomiske forhold har slik interesse for omverdenen at det bør gjelde revisjonsplikt.

Som følge av det personlige ansvaret vil hensynet til foretakets kreditorer som et utgangspunkt tillegges mindre vekt ved vurderingen av revisjonsplikt enn når revisjonsplikten skal vurderes for foretak med begrenset deltageransvar. Dette er det imidlertid etter utvalgets oppfatning tatt tilstrekkelig høyde for ved fastleggelsen av kriteriene for regnskapsplikt. Når virksomheten har et så vidt betydelig omfang at den får regnskaps- og revisjonsplikt, kan utvalget ikke se at det er behov for ytterligere fritak for revisjonsplikten for enkeltpersonforetak. Det foreslås derfor at gjelden-

de revisjonsplikt for enkeltpersonforetak videreføres uendret.

7.5.2 Ansvarlige selskaper

Ansvarlige selskaper er den mest vanlige selskapsformen hvis man ser bort fra aksjeselskaper. Sett i forhold til aksjeselskaper er antallet ansvarlige selskaper likevel lite. Pr. 31. desember 2007 var det i Foretaksregisteret registrert 20 838 ansvarlige selskaper der deltagerne har solidarisk ansvar og 19 266 ansvarlige selskaper med delt ansvar for deltagerne.

Ansvarlige selskaper omfattes av unntaket fra revisjonsplikten i revisorloven § 2-1 annet ledd, og revisjonsplikten for disse vil derved inntre når driftsinntektene overstiger fem millioner kroner. Unntaket gjelder ikke dersom antallet deltagere overstiger fem eller dersom samtlige deltagere selv er foretak med begrenset ansvar. Det vises til redegjørelsen i kapittel 3.3.6 foran.

Det må antas at de fleste ansvarlige selskaper med færre enn fem deltagere har en omsetning under fem millioner kroner. Foretaksstatistikken for 2007 fra Nærings- og handelsdepartementet viser at gjennomsnittlig omsetning for andre foretaksformer enn aksje- og allmennaksjeselskaper og enkeltpersonforetak er 5,6 millioner kroner for foretak uten sysselsatte og 1,9 millioner kroner for foretak med én til fire sysselsatte. (Tallene er fra 2004).

Det er også nærliggende å anta at de fleste selskapsdeltagere, som følge av selskapsformen og det ubegrensede ansvaret som følger, vil holde seg grundig oppdatert med hensyn til selskapets disposisjoner. Etter selskapsloven § 2-12 (1) er det fravikelige utgangspunktet at avgjørelser i selskapsmøtet skal fattes enstemmig, noe som vil sikre minoritetseiernes interesser på en tilfredsstillende måte i forhold til flertallet for så vidt gjelder vesentlige disposisjoner. I større ansvarlige selskaper er det imidlertid vanlig å ha andre bestemmelser om beslutningsmyndighet i selskapsavtalen.

På den annen side vil kravet om enstemmighet også forhindre en majoritet fra å velge revisor i selskaper der beslutninger krever enstemmighet. Dette kan tale for å innføre et minoritetsvern for ansvarlige selskaper, tilsvarende det utvalget anser hensiktsmessig for aksjeselskaper dersom det blir en lettelse i revisjonsplikten for disse. Utvalget kommer tilbake til dette nedenfor under omtale av ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere.

Selskapets kreditorer vil kunne holde seg til deltagerne for det ansvarlige selskapets totale forpliktelser, enten solidarisk eller delt. Ettersom deltagerne har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser vil hensynet til kreditorene tradisjonelt tillegges mindre vekt ved vurderingen av revisjonsplikt enn ved foretak med begrenset deltageransvar. En kunne tenke seg å skille mellom ansvarlige selskaper med solidarisk (udelt) deltageransvar og ansvarlige selskaper med delt ansvar i relasjon til revisjonsplikten, ettersom kreditorenes dekningsmuligheter gjerne er bedre i ansvarlige selskaper med udelt deltageransvar, hvor det for kreditoren er tilstrekkelig at en av deltagerne er søkegod. Utvalget går imidlertid ikke nærmere inn på dette, som eventuelt ville lede til skjerping av revisjonsplikten for ansvarlige selskaper med delt ansvar, noe som ligger utenfor utvalgets mandat.

Etter utvalgets syn bør gjeldende rett om revisjonsplikt for ansvarlige selskaper som utgangspunkt videreføres. Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, vil imidlertid utvalget foreslå at begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt for små ansvarlige selskaper hvor samtlige deltagere er juridiske personer hvor ikke noen av deltagerne har personlig ansvar for forpliktelsene (revisorloven § 2-1, annet ledd nr. 4), oppheves. Utvalget kan ikke se noen grunn til å ha mer omfattende revisjonsplikt for slike ansvarlige selskaper enn for aksjeselskaper.

Utvalget har også vurdert hvorvidt det bør gjøres endringer i bestemmelsen om at ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere må gjennomføre finansiell revisjon, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2. Bestemmelsen får selvstendig betydning for visse ansvarlige selskaper som har driftsinntekter under fem millioner kroner. Etter utvalgets oppfatning bør spørsmålet om videreføring av bestemmelsen i revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2 sees i sammenheng med spørsmålet om det bør innføres en minoritetsrettighet for deltagere i ansvarlige selskaper til å kreve revisjon. Etter utvalgets oppfatning tilsier hensynet til den enkelte deltagers behov for revisjon at den enkelte deltager både i ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere og ellers bør kunne kreve revisjon. Deltagers behov for revisjon må sees i sammenheng med deltagernes ubegrensede ansvar for selskapets gjeld. Bestemmelsen bør imidlertid begrenses til å omfatte regnskapspliktige selskaper, se særlig regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4. Utvalget fremmer derfor forslag om en alminnelig

rett for deltager i et regnskapspliktig ansvarlig selskap til å kreve revisjon. Ved innføring av en slik rett for den enkelte deltager i et ansvarlig selskap er det etter utvalgets vurdering ikke behov for å videreføre den generelle revisjonsplikten for ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere som følger av revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2. Utvalget nøyer seg med å fremsette dette forslaget som del av forslaget til lovendringer dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små foretak, jf. kapittel 13.1 nedenfor.

7.5.3 Kommandittselskaper

Ved utgangen av 2007 fantes det 968 kommandittselskaper registrert i Foretaksregisteret. Den samfunnsøkonomiske konsekvensen av en opphevelse av revisjonsplikten for de minste kommandittselskapene vil dermed bli liten.

Kommandittselskaper blir for det vesentlig benyttet innen shipping, fly- og eiendomsprosjekter. Etter utvalgets oppfatning tilsier dette at de som vurderer å skyte penger inn i et kommandittselskap bør sette seg inn i den risikoen de løper, og at hensynet til kommandittistene kan tillegges noe mindre vekt enn hensynet til aksjeeierne i et aksjeselskap. Dette vil være prosjekter der de større kreditorene naturlig vil sikre seg pant i kommandittselskapenes eiendeler. For øvrige kreditorer vil det være naturlig å anta at de aller fleste kommandittselskaper har et selskap med begrenset ansvar som komplementar. Det betyr at det i praksis vil være et begrenset ansvar man må forholde seg til.

Etter utvalgets syn bør gjeldende rett om revisjonsplikt for kommandittselskaper som utgangspunkt videreføres. Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, vil imidlertid utvalget foreslå at begrensningen i unntaket fra revisjonsplikt for små kommandittselskaper hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltagerne har personlig ansvar for forpliktelsene (revisorloven § 2-1, annet ledd nr. 3), oppheves, se tilsvarende forslag i kapittel 7.5.2 foran om ansvarlige selskaper. Utvalget kan ikke se noen grunn til å ha mer omfattende revisjonsplikt for slike kommandittselskaper enn for aksjeselskaper.

7.5.4 Partrederier

Ved utgangen av 2007 var det registrert 522 partrederier i Foretaksregisteret. Som det fremgår av kapittel 3.3.7 har partrederier regnskapsplikt etter regnskapsloven. De er omfattet av unntaket fra revisjonsplikt for foretak med driftsinntekter som ikke overstiger fem millioner kroner. Dette gjelder selv om alle deltagerne har begrenset ansvar.

Det må kunne legges til grunn at de aller fleste deltagere i partrederier er profesjonelle næringsdrivende med et bevisst forhold til risikoen som påtas. Sjøloven § 110 annet ledd pålegger den bestyrende reder å sende regnskapene til hver enkelt partreder. Partrederne har dessuten rett til innsyn i registrerte regnskapsopplysninger og regnskapsmateriale og det må antas at partrederne besitter kompetanse til å vurdere dette materialet. Dette tilsier at hensynet til partrederne tillegges begrenset vekt i forhold til aksjonærer i små selskaper.

Utvalget kan ikke se at det er påvist behov for å gjøre endringer i revisjonsplikten for partrederier.

7.6 Øvrige sammenslutningsformer

7.6.1 Statsforetak og interkommunale selskaper

Utvalget antar at statsforetak bare helt unntaksvis vil ha så lave driftsinntekter at de vil bli å anse som små foretak etter gjeldende rett og utvalgets lovforslag.

Bestemmelsene om revisjon av interkommunale selskaper ble endret så sent som i 2002, men ved den anledning ble det ikke foretatt noen vurdering av selve revisjonsplikten. Lovendringen ble gjort for at interkommunale selskaper fortsatt skulle kunne revideres av kommune- eller distriktsrevisjonen, en mulighet som hadde falt bort som en utilsiktet følge av endringer i regnskapsloven. Det ble i Kommuneproposisjonen 2003 varslet at det skulle foretas en større gjennomgang av systemet for revisjon, kontroll og tilsyn med kommunale selskaper og andre organer. Det har ikke funnet sted noen slik vurdering som har resultert i noen endring av gjeldende revisjonsplikt for interkommunale selskaper.

Utvalget finner det naturlig at endringer i revisjonsplikten for interkommunale selskaper og statsforetak vurderes som en del av forvaltningen av og kontrollen med det offentliges midler. Det foreslås ingen endringer i revisjonsplikten for statlige eller interkommunale selskaper.

7.6.2 Eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag

Som redegjort for i kapittel 3.3.9 om gjeldende rett skal eierseksjonssameier av en viss størrelse

og alle borettslag og boligbyggelag ha en godkjent revisor.

Etter utvalgets oppfatning er det to særlige hensyn som gjør seg gjeldende for disse foretaksformene Det første hensynet er at beboerne ofte vil ha en vesentlig del av sin formue bundet opp i boligen sin. Dette tilsier at det er et stort behov for utenforstående kontroll. For det andre vil styret i borettslag og sameier gjerne gå ut fra beboerne, og ofte mangle den profesjonalitet som er nødvendig for å forvalte foretakets kapital på en forsvarlig måte.

Utvalget finner at de beste grunner taler for å bevare revisjonsplikten for disse sammenslutningsformene.

7.6.3 Samvirkeforetak

Revisjonsplikten for samvirkeforetak ble vurdert i forbindelse med vedtagelsen av samvirkeloven av 29. juni 2007, som trådte i kraft 1. januar 2008. Revisjonsplikten er regulert gjennom en henvisning til revisorloven, jf. samvirkelova § 97. Etter utvalgets vurdering er det ikke grunn til å foreta en ny vurdering av revisjonsplikten for samvirkeforetak etter så kort tid.

7.6.4 Foreninger

Etter regnskapsloven skilles det mellom økonomiske foreninger og andre foreninger. Økonomiske foreninger har regnskapsplikt dersom de har årlige driftsinntekter på mer enn to millioner kroner. Andre foreningers regnskaps- og revisjonsplikt følger bestemmelsene for enkeltpersonforetak, slik at regnskapsplikten inntrer ved eiendeler med verdi på over 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk. Revisjonsplikten for begge typer foreninger inntrer når driftsinntektene i tillegg overskrider fem millioner kroner. Det vises til kapittel 3.3.11 om gjeldende rett.

Foreninger dekker en stor og uensartet masse. Dette gjelder både størrelse, formål og virksomhet. Det er derfor særlige utfordringer forbundet med å oppstille et regelverk som er tilpasset denne sammenslutningsformen.

Utvalget kan ikke se at det er noen sterke hensyn som tilsier lettelse i revisjonsplikten for foreninger. Når de er av en slik størrelse at revisjonsplikten inntrer etter gjeldende rett, vil de etter utvalgets oppfatning ha en økonomisk betydning for omverdenen som tilsier at finansiell revisjon bør utføres.

Kapittel 8
Frivillig revisjon

8.1 Innledning

Utvalget skal i henhold til mandatet «vurdere behovet for særskilte regler om revisjon av foretak som ikke har revisjonsplikt (regulering av frivillig revisjon)».

Utvalget legger til grunn at det her er spørsmål om regulering av revisjon for foretak som velger å ha revisjon uten at foretaket er pålagt å ha revisjon i henhold til bestemmelse gitt i eller i medhold av lov. Dette er dels foretak som etter gjeldende rett er fritatt for slik revisjonsplikt, dels foretak som måtte bli omfattet av eventuelle ytterligere unntak fra revisjonsplikt

Utvalget vil bemerke at nytten av å ha finansiell revisjon må antas å føre til at mange foretak som er eller eventuelt blir unntatt fra revisjonsplikt, likevel vil velge å ha revisor. Denne antagelsen støttes av tallmaterialet som er forelagt utvalget. Econ-undersøkelsen, som er gjennomført i foretak med to eller flere ansatte, viste at 45 % svarte at de sikkert ville beholde revisjon, mens 23 % sannsynligvis ville beholde revisjon. 17 % svarte at de ville velge bort revisjon, mens 9 % svarte at de sannsynligvis ville velge bort revisjon. Det var de største foretakene i utvalget som var mest tilbøyelig til å beholde revisjon dersom plikten forsvant. Også NHO-undersøkelsen tilsier at det vil være et marked for frivillig revisjon blant små foretak som eventuelt fritas fra plikten til å få utført finansiell revisjon. Denne undersøkelsen er gjennomført blant medlemsbedrifter med mindre enn fem millioner kroner i omsetning. Her svarte 12,8 % av NHOs medlemmer og 30,4 % av HSHs medlemmer at de vil gjennomføre revisjon dersom den blir frivillig for dem.

8.2 Utvalgets vurderinger

8.2.1 Utgangspunktet

Etter gjeldende rett gjelder revisorloven fullt ut ved så vel frivillig som lovpålagt revisjon, se revisorloven § 1-1, annet ledd, hvor det heter: «Revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap skal foretas i samsvar med bestemmelsene i denne lov. Tilsvarende gjelder revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig, dersom revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.»

I tillegg skal all revisjon og rådgivning som utføres av revisor *for revisjonspliktige* skje i henhold til bestemmelsene i § 4-4 (forbud mot deltagelse i annen virksomhet), § 5-2 annet ledd (god revisjonsskikk), § 5-3 (dokumentasjonsplikter), § 5-5 (oppbevaringsplikter) og § 6-1 (taushetsplikt). For en revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, gjelder i tillegg § 3-7 (tilleggskrav for revisor med ansvar for revisjonsoppdrag), §§ 4-1 til 4-6 (uavhengighet og objektivitet) og § 5-4 (nummererte brev).

Utgangspunktet er altså at både frivillig og lovpålagt revisjon må følge revisorlovens krav. Denne løsningen gir et enkelt regelverk. Ved eventuell innføring av ytterligere unntak fra revisjonsplikten bør det imidlertid vurderes på ny om det kan være grunn til å ulike regler for frivillig og lovpålagt revisjon.

8.2.2 Mindre omfattende revisjon ved frivillig revisjon?

Etter utvalgets syn er det grunn til å holde fast ved prinsippet om at «an audit is an audit». Dette prinsippet går som nevnt i kapittel 6.5 i korthet ut på at revisjonsbegrepet i Norge er forbeholdt revisjon som utføres i henhold til revisorloven med forskrifter, og revisjonsstandarder. Som der nevnt finner utvalget ikke grunn til å foreslå nye lovbestemte kontrollordninger, som alternativ til revisjon. Dette vil som i dag innebære at ethvert revisjonsoppdrag vil bli å utføre som en lovpliktig revisjon. Foretak som ikke har revisjonsplikt vil naturligvis kunne engasjere revisor eller andre til å yte nærmere angitt bistand, herunder la utføre forskjellige revisjonshandlinger, men dette vil ikke være revisjon i lovens forstand.

8.2.3 Mindre strenge uavhengighetsregler?

Etter utvalgets syn vil prinsippet om at «an audit is an audit» også innebære at de uavhengighetsreglene som gjelder for lovpliktig revisjon bør gjelde for frivillig revisjon, jf. revisorloven kapittel 4 med tilhørende forskrift.

Utvalget viser likevel til at det skjønnet som ligger i enkelte av bestemmelsene kan gjøre at lovanvendelsen gir et ulikt resultat avhengig av om revisjonsklienten er et lite foretak eller et børsnotert foretak eller annet foretak av allmenn interesse.

8.2.4 Informasjon i revisjonsberetningen eller i årsberetningen

Det kan reises spørsmål ved om det bør fremkomme av revisjonsberetningen hvorvidt revisjonsklienten er revisjonspliktig eller ikke. Det kan gi en merverdi for brukerne av regnskapet å vite at foretaket har fått regnskapet revidert selv om det ikke foreligger en slik plikt.

Utvalget har konkludert med at det er mer naturlig at det er foretaket selv som i så fall gir informasjon om dette, eksempelvis i årsberetningen. Utvalget har vurdert hvorvidt det bør foreslås en lovendring som innebærer at det blir en plikt til å opplyse dette i årsberetningen, men har konkludert med at det ikke bør være en plikt. Utvalget viser til at det kan være ulike grunner til at ikke-revisjonspliktige foretak likevel får regnskapene revidert, herunder forhold som foretaket ikke kan påvirke, eksempelvis krav fra en kreditor, pålegg fra offentlig myndighet og minoritetsaksjonær. I disse tilfellene er ikke revisjonen like frivillig som om revisjonen er en service foretaket selv har besluttet å tilby brukerne av regnskapet. En opplysning i årsberetningen om at foretaket ikke har alminnelig revisjonsplikt, kan derfor fremstå som noe misvisende uten at det samtidig begrunnes hvorfor regnskapene likevel er revidert. En plikt til å begrunne hvorfor regnskapene er revidert, vil kunne virke tyngende i de tilfellene det er andre enn foretaket selv som har stillet krav om revisjon.

På bakgrunn av ovennevnte finner ikke utvalget grunn til å foreslå lovendringer som innebærer en opplysningsplikt i revisjonsberetningen eller årsberetningen om at foretaket ikke er revisjonspliktig.

8.2.5 Revisors rapporterings- og opplysningsplikt

Revisors mulighet til å gjennomføre en tilfredsstillende revisjon er basert på at det eksisterer et tillitsforhold mellom revisor og revisjonsklient. Det er et spenningsfelt mellom denne tilliten og revisors rapporteringsplikter.

Etter revisorloven § 6-2 første og annet ledd har revisor opplysningsplikt i forhold til revisjonsklientens organer. Etter tredje ledd har revisor opplysningsplikt overfor morselskapets revisor m.m. Fjerde ledd oppstiller en plikt til å utlevere dokumenter som revisor besitter om en revisjonsklient til offentlig myndighet dersom den revisjonspliktige har plikt til å utlevere dem, men ikke gjør det. I femte ledd er det inntatt en bestemmelse om revisors opplysningsplikt ved gjeldsforhandling og konkurs hos den revisjonspliktige.

Revisor har etter lov av 23. juni 2003 nr. 41 om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger mv. (hvitvaskingsloven) jf. § 4 annet ledd nr. 1 og § 7 annet ledd plikt til å rapportere til ØKOKRIM. Dette er en internasjonal forpliktelse som Norge har i henhold til direktiv 2005/60/EF (tredje hvitvaskingsdirektiv).

Revisor har videre en særskilt rapporteringsplikt vedrørende klienter som er under tilsyn av Kredittilsynet etter lov av 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet for kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og verdipapirhandel m.v. (kredittilsynsloven) § 3a. Rapporteringsplikten omfatter

> «ethvert forhold vedrørende virksomheten som denne får kjennskap til under utøvelsen av sin revisjonsvirksomhet som kan
> 1. innebære en overtredelse av bestemmelser som regulerer institusjonens virksomhet, dersom overtredelsen kan medføre tilbakekall av institusjonens tillatelse til å drive virksomhet,
> 2. skade den fortsatte drift av institusjonen, eller
> 3. medføre at regnskapene ikke godkjennes eller at det tas forbehold.»

Revisor har også ved revisjon av banker en rapporteringsplikt etter banksikringsloven § 3-1 annet ledd.

Utvalget har ikke funnet grunner som skulle tilsi at det bør gjøres endringer i nevnte rapporterings- eller meldepliktsregler i tilfeller der et foretak frivillig velger revisjon.

8.2.6 Revisors taushetsplikt

Revisor har taushetsplikt i henhold til revisorloven § 6-1 første ledd om alt de under sin virksomhet får kjennskap til, med mindre annet følger av lov eller den opplysningen gjelder har gitt samtyk-

ke. I henhold til femte ledd gjelder taushetsplikten også etter at oppdraget er avsluttet. I bestemmelsens annet og tredje ledd er det gjort unntak fra taushetsplikten for opplysninger som gis til annen revisor som ledd i kontroll av revisjonsoppdraget og når det skal gis opplysninger til konsernrevisor. Utvalget kan ikke se at det er grunn til å gjøre endringer i disse bestemmelsene for tilfeller hvor et ikke-revisjonspliktig foretak har valgt å la årsregnskapet bli revidert.

Revisorloven § 6-1 fjerde ledd oppstiller imidlertid et unntak fra taushetsplikten som gir revisor en rett, men ikke plikt, til å «underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.».

Utvalget viser til at det i den svenske utredningen om revisjonsplikt er foreslått et skille for så vidt gjelder revisors rapporterings- og anmeldelsesplikter mellom lovpålagt og frivillig revisjon. Etter forslaget til endring i revisorslagen (2001:883) 26 a § skal for eksempel revisor i forbindelse med oppdrag «som föreskrivs i lag eller annan författning» etter anmodning gi opplysinger om oppdragsgivers forhold til undersøkningslederens i en forundersøkelse i en straffesak.

Utvalget ser at det lovfestede unntaket fra taushetsplikten i revisorloven § 6-1 fjerde ledd kan tenkes å gjøre det mindre attraktivt å velge revisjon frivillig. På den annen side vil det komplisere regelverket om det i denne bestemmelsen skulle trekkes et skille mellom frivillig og lovpliktig revisjon, også fordi spørsmålet måtte vurderes opp mot hva grunnen er til at et i utgangspunktet ikke-revisjonspliktig foretak likevel har revisjon.

Utvalget vil bemerke at ettersom loven gir revisor rett til å anmelde straffbare forhold, kan det tenkes at man likevel kunne åpne for at klienten og revisor kunne avtale at anmeldelsesretten etter revisorloven § 6-1 tredje ledd ikke skal gjelde ved frivillig revisjon. Etter utvalgets syn er ikke hensynet til revisjonsklienten så tungtveiende at det bør foreslås endringer som åpner for en slik avtalefrihet.

8.2.7 Revisors rett og plikt til å si fra seg oppdrag

En annen bestemmelse som det er naturlig å vurdere ved frivillig revisjon er revisorloven § 7-1 om revisors rett og plikt til å si fra seg et oppdrag når revisor under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som gjelder for foretaket og foretaket ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdet. Bestemmelsen skal, sammen med bestemmelsene om pliktig kontakt mellom tidligere og ny revisor (jf. neste kapittel), bidra til at virksomhet som ikke drives i samsvar med de krav som gjelder må avvikles og foretaket tvangsoppløses fordi det ikke finnes revisorer som er villige til å påta seg oppdraget.

Etter utvalgets syn bør plikten for revisor til å frasi seg oppdraget også gjelde i tilfeller der foretaket oppfyller vilkårene for ikke å ha revisjon. Selv om effekten av at revisor fratrer ikke blir den samme som for foretak med lovpliktig revisjon, fordi foretaket kan velge bort revisjon, vil det forhold at foretaket har en revisor i seg selv gi legitimitet for at foretaket driver sin virksomhet i samsvar med lovgivningen.

Utvalget ser at plikten til å frasi seg oppdraget etter sin ordlyd er rettet mot revisor for en «revisjonspliktig». Utvalget har vurdert om ordlyden burde vært endret, eksempelvis til *«revisjonsklienten»,* men legger til grunn at bestemmelsen, sammenholdt med revisorloven § 1-1 annet ledd innebærer at revisors plikt til å fratre etter § 7-1 også gjelder for revisorer som reviderer foretak som ikke er revisjonspliktige. Det er derfor ikke nødvendig å klargjøre dette ytterligere i lovteksten.

Etter utvalgets syn bør reglene om revisors fratreden gjelde uavhengig av hvorvidt foretaket har revisjon pliktig eller frivillig. Der revisjon skjer etter pålegg fra skattemyndighetene gjelder de samme hensyn som om det forelå en alminnelig revisjonsplikt. Heller ikke i tilfeller der revisjonen har sin bakgrunn i krav fra banker eller andre forretningsforbindelser, eller minoritetsaksjonærer, ser utvalget at det er sterke hensyn som trekker i retning av et unntak fra revisors plikt til å fratre.

8.2.8 Ny revisor

Etter revisorloven § 7-2 annet ledd skal den revisjonspliktiges forrige revisor, uten hinder av taushetsplikten, gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisoroppdrag når den nye revisoren ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjon. Som nevnt i foregående kapittel er formålet med opplysningsplikten overfor ny revisor å bidra til å hindre videreføring av useriøs næringsvirksomhet.

Ved eventuell innføring av ytterligere unntak fra revisjonsplikten vil det bli vanligere enn i dag at foretak som velger revisor, ikke har hatt revisjon foregående år. Dette kan skyldes at foretaket ikke har hatt revisor før man overskrider terskle-

ne for revisjonsplikt, eller at foretaket velger å ha revisjon i forbindelse med at man planlegger å gjennomføre attestasjonspliktige egenkapitaltransaksjoner.

Utvalget antar at gjeldende lovtekst; «kan ha betydning for den fremtidige revisjon», kan videreføres. Det er vanskelig å angi nøyaktig hvor lang tid det må være siden forrige revisjon før den ikke lenger kan anses å ha betydning for fremtidig revisjon. Utvalget legger til grunn at revisorloven § 7-2 annet ledd gjelder – og bør gjelde – uten hensyn til om revisjonen er frivillig eller lovpålagt og foreslår ingen endringer i bestemmelsen.

Også i § 7-2 benyttes ordlyden en «revisjonspliktig». Det vises til drøftelsen i foregående kapittel av behovet for å endre ordlyden. Utvalgets konklusjon er også her at forholdet er ivaretatt av revisorloven § 1-1 annet ledd slik at plikten til å forespørre tidligere revisor også gjelder i tilfeller der revisjonsklienten oppfyller vilkårene for ikke å ha revisjon.

8.2.9 Andre bestemmelser

Revisorloven inneholder også enkelte andre bestemmelser om revisors plikter. Utvalget viser til revisorloven § 7-3 om overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering av revisjonsselskap. Bestemmelsen skal hindre at revisjonsklienten skal være nødt til å velge ny revisor ved selskapsrettslige endringer på revisorsiden. Utvalget legger til grunn at også revisjonsklienter som velger frivillig revisjon bør kunne nyte godt av denne bestemmelsen.

Revisorlovens kapittel 8 om revisors erstatningsansvar og kravet om sikkerhetsstillelse i revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 må ses i sammenheng med prinsippet om at «an audit is an audit». Det vernet disse bestemmelsene er ment å gi revisjonsklienten og andre, bør også gjelde ved frivillig revisjon.

8.3 Utvalgets konklusjon

Etter utvalgets oppfatning er det ikke tilstrekkelig sterke hensyn som taler for å innføre endringer i de pliktene som påligger revisor i de tilfellene revisjonen gjennomføres uten at dette følger av en lovbestemt plikt.

Kapittel 9
Utformingen av et eventuelt unntak fra revisjonsplikt for små foretak

9.1 Innledning

I kapittel 6 foran drøfter utvalget spørsmålet om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper. Utvalgets *flertall* frarår dette. Utvalget er imidlertid i mandatet bedt om å utrede hvordan et unntak i tilfelle bør utformes. Utvalget drøfter således i dette kapittelet hvordan et eventuelt unntak fra revisjonsplikten bør utformes. De forslag som fremsettes, er betinget av at lovgiver følger tilrådingen fra utvalgets *mindretall* om å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

De fleste av forslagene i dette kapittelet dreier seg om hvordan et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør utformes. Under forutsetning av innføring av et slikt unntak, foreslår utvalget også noen endringer i revisjonsplikten for andre foretaksformer.

I kapittel 7.3 foreslår utvalget at regnskapspliktige norske avdelinger (NUF) av utenlandske foretak med begrenset ansvar, likestilles med aksjeselskaper i relasjon til revisjonsplikt. Dersom flertallets forslag om å videreføre revisjonsplikten for samtlige aksjeselskaper blir fulgt, vil likestilling av nevnte NUF med aksjeselskaper i relasjon til revisjonsplikt medføre en viss endring av revisjonsplikten for NUF. Dette kommenteres nærmere i kapittel 12 nedenfor. Dersom mindretallets forslag om å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskaper blir fulgt, vil gjeldende rett om revisjonsplikt for NUF kunne videreføres med små endringer.

Et unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper kan utformes på ulike måter. Det er flere mulige kriterier som kan være hensiktsmessige å benytte når en skal avgrense den krets av små aksjeselskaper som forutsetningsvis anses å burde omfattes av et unntak fra revisjonsplikten. I kapittel 9.2 drøftes forskjellige kriterier og terskelverdier for et slikt unntak. I kapitlene 9.3, 9.4, 9.5 og 9.6 drøftes noen særlige problemstillinger som en utvidelse av unntaket fra revisjonsplikten reiser; betydningen av konsernforhold, om offentlige myndigheter skal ha adgang til å pålegge revisjonsplikt, behovet for minoritetsvern og om et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper skal utformes som en tilvalgsordning eller en fravalgsordning.

9.2 Kriterier og terskelverdier

9.2.1 Driftsinntekter/omsetning

Gjeldende unntak fra revisjonsplikt i norsk rett er blant annet knyttet til et krav om at *driftsinntektene* av den samlede virksomhet skal være mindre enn fem millioner kroner.

Et skille basert på foretakets inntekter er også gjenspeilet i definisjonen av «små foretak» i regnskapsloven. Regnskapsloven benytter begrepet «salgsinntekt» for å definere «små foretak», jf. § 1-6 første ledd nr. 1. Salgsinntekt vil typisk være mindre omfattende enn driftsinntektene av den samlede virksomhet.

Utvalget er av den oppfatning at driftsinntekter er et hensiktsmessig avgrensningskriterium, og at dette også bør benyttes dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Det vises her særlig til at dette begrepet i større grad enn salgsinntekter er uttrykk for virksomhetens omfang og at det allerede er innarbeidet i revisorloven som kriterium for avgrensning av revisjonsplikten. Utvalget antar at «driftsinntekter» i praksis er det samme som vilkåret om «nettoomsetning» i EØS-retten.

9.2.2 Balanse

Balansen gir uttrykk for forholdet mellom foretakets eiendeler, egenkapital og gjeld og må utarbeides av alle regnskapspliktige, jf. regnskapsloven § 3-2. Balansen skal settes opp etter oppstillingsplanen i regnskapsloven § 6-2.

Balansesum er benyttet som kriterium i forbindelse med avgrensningen av revisjonsplikten i

Danmark, Finland og Storbritannia. Som nevnt ovenfor, er det også i fellesskapsretten gjort avgrensninger knyttet til balansens størrelse. Dette gjelder både regnskapsregler og revisjonsplikt. Skillet er gjenspeilet i regnskapslovens definisjon av «små foretak», jf. § 1-6 første ledd nr. 2.

Utvalget antar at balansen er ett av flere kriterier som bør benyttes ved avgrensningen av rekkevidden for et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Utvalget går nærmere inn på dette i kapittel 9.2.5 nedenfor.

9.2.3 Antall ansatte/årsverk

Ansatte er blant brukerne av foretakets regnskaper, jf. kapittel 6.2.3 foran. Videre vil antall ansatte kunne være et uttrykk for foretakets størrelse. Antall ansatte/årsverk vil derfor kunne være et relevant kriterium ved eventuell avgrensning av revisjonsplikten. I Danmark er avgrensningen av revisjonsplikten knyttet til «heltidsbeskjeftigede» (12), i Finland opererer man med kriteriet gjennomsnittlig antall ansatte, og i Storbritannia er unntaket knyttet til definisjonen av foretak og «number of employees».

Utvalget har vurdert om antall ansatte eller antall årsverk er mest hensiktsmessig som avgrensningskriterium. Behovet for en trygg arbeidsplass og konsekvensene av for eksempel manglende innbetaling av skatt, manglende registrering i registre og konkurs vil nok være de samme for en deltidsansatt som for en fulltidsansatt. Det kan argumenteres for at en person som er deltidsansatt står noe svakere i forhold til sin arbeidsgiver i forhold til en fulltidsansatt. For utvalget er det likevel utslagsgivende at antall årsverk må antas å være en mer relevant indikator for størrelsen på økonomisk virksomhet innenfor rammen av et foretak enn antall personer som er tilsatt i foretaket. Etter utvalgets oppfatning er derfor antall årsverk å foretrekke som avgrensningskriterium fremfor antall ansatte.

9.2.4 Andre mulige kriterier

Ved vurderingen av hvordan et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør utformes har utvalget også vurdert antall aksjeeiere samt aksjekapitalens størrelse som mulige kriterier. Antall eiere eller deltagere er et avgrensningskriterium for gjeldende unntak fra revisjonsplikt for ansvarlige selskaper, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 2.

Etter utvalgets oppfatning er imidlertid disse kriteriene i mindre grad enn driftsinntekter, balanse og antall ansatte/årsverk gode indikatorer for foretakets økonomiske størrelse. Antall aksjeeiere og aksjekapitalens størrelse er heller ikke benyttet som kriterier i relasjon til revisjonsplikt i EØS-retten. Av disse grunner vil utvalget ikke anbefale at disse kriteriene benyttes som grunnlag for et eventuelt skille mellom revisjonspliktige og ikke-revisjonspliktige aksjeselskaper.

9.2.5 Samlet vurdering

Etter EØS-retten kan medlemsstatene unnta fra revisjonsplikt foretak som ikke overstiger to av de tre følgende kriteriene:

- Balansesum: 4,4 millioner euro
- Nettoomsetning: 8,8 millioner euro
- Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50.

Slike aksjeselskaper kan av den enkelte medlemsstat unntas fra plikt til å velge revisor.

Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper etter norsk rett, må unntaket altså utformes på en måte som gjør at selskapene som fritas for revisjonsplikten ikke overstiger to eller flere av de nevnte kriteriene. Innenfor de rammer de nevnte kriteriene oppstiller, har medlemsstatene frihet til å vurdere om og i tilfelle for hvilke aksjeselskaper det bør gjelde unntak fra revisjonsplikten.

Etter utvalgets oppfatning bør et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper som utgangspunkt omfatte selskaper med driftsinntekter under fem millioner kroner. Utvalget viser til at dette er kriteriet for gjeldende unntak fra revisjonsplikten og at virksomheten i selskaper med høyere driftsinntekter gjerne vil ha et omfang og kompleksitet som – uavhengig av om en mener at selskaper med lavere driftsinntekter *bør* unntas fra revisjonsplikt – medfører økt behov for revisjon. Utvalget mener også, uavhengig av medlemmenes vurdering av om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper, at et eventuelt unntak ikke bør være for vidtrekkende, jf. det som sies nedenfor om evaluering.

Utvalget bemerker at et unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper med driftsinntekter under fem millioner kroner vil være i samsvar med EØS-retten, fordi det ikke vil være mulig at et aksjeselskap som har driftsinntekter i denne størrelsesorden, både kan ha balansesum og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret som overstiger tersklene i EØS-retten.

Utvalget antar likevel at det kan forekomme aksjeselskaper med driftsinntekter under fem mil-

lioner kroner som ikke bør omfattes av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Det kan forekomme aksjeselskaper med meget høy balansesum, samtidig som virksomheten har lavere driftsinntekter enn fem millioner kroner. Med balansesum i en slik størrelsesorden vil regnskapsbrukerne – andre forhold konstant – ha større behov for kontroll med regnskapsavleggelsen enn om balansesummen er liten. Utvalget foreslår derfor at vilkåret knyttet til driftsinntekter bør suppleres med et krav om at balansen ikke må overstige 20 millioner kroner. Som en ytterligere sikkerhetsventil tilrår utvalget at aksjeselskaper med et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 10 årsverk, ikke unntas fra revisjonsplikt.

Utvalget tilrår at dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, bør regelen evalueres når en oppnår erfaring med hensyn til hvordan regelen virker i praksis. En slik evaluering kan lede til at unntaksregelen utvides ved at tersklene for unntak forhøyes, dersom en finner at dette har de beste grunner for seg, at regelen videreføres uendret eller at unntaket helt eller delvis oppheves.

9.3 Konsernforhold

Regnskapspliktige som har plikt til å utarbeide konsernregnskap er i dag ikke omfattet av unntaket fra revisjonsplikt i revisorloven § 2-1 annet ledd, jf. § 2-1 fjerde ledd.

Det følger av regnskapsloven § 3-6 at konsern skal utarbeide konsernregnskap. Konsernbegrepet er definert i regnskapsloven § 1-3 første ledd, jf. annet til tredje ledd. Begrepet omfatter også konstruksjoner hvor hovedforetaket (morselskapet) og underforetaket (datterselskapet) er etablert i hver sin jurisdiksjon, jf. direktiv 83/349/EØF (syvende selskapsdirektiv (konsernregnskapsdirektivet)) artikkel 3 nr. 1. Utvalget legger til grunn at definisjonen også omfatter tilfeller der ett av foretakene er etablert i en jurisdiksjon utenfor EØS-området.

Det er etter regnskapsloven § 3-7 gjort unntak fra konsernregnskapsplikten «for regnskapspliktig som selv er datterselskap» dersom:

1. den regnskapspliktiges morselskap hører hjemme i en EØS-stat,
2. utarbeider konsernregnskap som omfatter den regnskapspliktige og dennes datterselskaper,
3. regnskapet er utarbeidet på norsk, svensk, dansk eller engelsk,
4. regnskapet er revidert i samsvar med lovgivningen i staten det utarbeides, og
5. den regnskapspliktiges aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner ikke omsettes på regulert marked, jf. § 3-7 første ledd første punktum, annet punktum og forskrift 7. september 2006 nr. 1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 § 3-7-1 samt § 3-7 femte ledd.

Konsernregnskap trenger heller ikke utarbeides dersom aksjene eller andelen i datterselskapet er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg, jf. § 3-8 første ledd. Departementet er gitt kompetanse til ved enkeltvedtak å gjøre tilsvarende unntak fra konsernregnskapsplikt når morselskapet hører hjemme i en annen stat enn en EØS-stat, jf. § 3-7 fjerde ledd.

Etter utvalgets vurdering vil eventuell innføring av unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper kunne medføre regeltilpasninger i form av opprettelse av ett eller flere små aksjeselskaper innenfor en konsernstruktur, for å unngå revisjonsplikt. Dette er først og fremst aktuelt dersom konsernets samlede virksomhet har et slikt omfang at unntaket for revisjonsplikt ikke ville fått anvendelse om hele virksomheten ble drevet innenfor ett aksjeselskap, og revisjonsplikten beror på omfanget av det enkelte aksjeselskapet isolert. Videre vil det, uavhengig av risikoen for regeltilpasninger i konsern kunne forekomme konserninterne transaksjoner som det i særlig grad kan være ønskelig å undergi kontroll i form av revisjon.

Selv om den klare hovedregelen er at det er det enkelte aksjeselskapet innenfor et konsern, og bare dette, som hefter for selskapets forpliktelser, antar utvalget at det bør gjelde visse særregler om revisjonsplikt for aksjeselskaper som inngår i konsern, dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

I Danmark har lovgiveren valgt å ikke la unntaket fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper omfatte foretak som er morselskaper i konsern. I lovforslag nr. L50 (2005/2006) er dette begrunnet på følgende måte:

> «Bestemmelsen sigter særligt på de såkaldte holdingvirksomheder, der ofte er etableret med andre formål end de rent driftsmæssige. Bestemmelsen omfatter virksomheder, der har følgende to karakteristika: de skal besidde kapitalandele i andre virksomheder og udøve betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftmæssige eller finansielle ledelse.

Kravet om, at virksomheden skal udøve betydelig indflydelse over mindst én virksomheds driftsmæssige eller finansielle ledelse medfører, at virksomheder, der har en række mindre og spredte investeringer i eksempelvis børsnoterede aktier, ikke vil være omfattet af bestemmelsen.

Begrebet «betydelig indflydelse over en eller flere virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse» svarer til den definition, som anvendes ved afgrænsningen af associerede virksomheder. En virksomhed formodes at udøve betydelig indflydelse, hvis virksomheden og dens dattervirksomheder tilsammen besidder 20 pct. eller mere af stemmerettighederne. Der er dog tale om en formodningsregel, hvorfor det altid skal vurderes konkret, hvorvidt der er tale om betydelig indflydelse. Samtlige modervirksomheder vil altid skulle revideres. Herved bliver det ikke muligt at konstruere sig ud af revisionspligten.»

Utvalget har vurdert flere løsninger av spørsmålet om revisjonsplikt for aksjeselskaper som inngår i konsern. En mulig løsning er at unntak fra revisjonsplikt vurderes for konsernet på konsolidert basis, med andre ord slik at man legger sammen blant annet driftsinntektene for foretakene som inngår i konsernet. Hvis summen overstiger terskelverdien for revisjonsplikt, pålegges alle foretakene i konsernet revisjonsplikt. Utvalget frarår denne løsningen, da den neppe gir en tilfredsstillende løsning på kontrollbehovet for konserninterne transaksjoner.

En annen mulighet er at alle aksjeselskaper som inngår i konsern, får revisjonsplikt som en direkte følge av at de inngår i et konsern. Denne løsningen innebærer at revisjonsplikten videreføres for samtlige aksjeselskaper som inngår i et konsern. Utvalget antar imidlertid at dersom en finner at små aksjeselskaper bør unntas fra revisjonsplikt, vil det føre for langt å opprettholde revisjonsplikten for samtlige aksjeselskaper som inngår i et konsern.

Utvalgets *flertall* er blitt stående ved at morselskapet i konsernet («konsernspissen») samt datterselskaper som selv er morselskap i et underkonsern, bør pålegges revisjonsplikt selv om revisjonsplikten ellers oppheves for små aksjeselskaper. Dette innebærer altså at selv om morselskapet og/eller datterselskapet som selv er morselskap, isolert sett omfattes av det eventuelle unntaket fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper, jf. kapittel 9.2 foran, bør slike selskaper ha revisjonsplikt.

Utvalgets *mindretall,* medlemmene Harto, Riise og Sørhøy foreslår at spørsmål om revisjonsplikt skal vurderes for konsernet på konsolidert basis (ved at en summerer driftsinntekter til alle selskapene som inngår i konsernet, uten at det settes opp et konsernregnskap). Hvis lovgiver konkluderer med at revisjonsplikten for små aksjeselskaper skal oppheves, er dette begrunnet med at kostnadene for revisjon er høyere enn den nytte selskapene og samfunnet har av at det blir utført en revisjon.

Hvis det innføres en revisjonsplikt for alle morselskaper i konsern, vil en del små konsern (konsern med konsoliderte inntekter på mindre enn fem millioner) fortsatt være revisjonspliktige. Mange aksjeeiere har etablert en selskapsstruktur med et holdingselskap (uten virksomhet) og et driftsselskap. Holdingselskapets eneste funksjon er å eie aksjer i driftsselskapet. I den grad driftsselskapet er et lite aksjeselskap som har begrenset nytte av revisjon, vil en revisjonsplikt for alle morselskap i konsern pålegge mange tomme holdingselskaper revisjonsplikt. Mindretallet mener at en i vurdering av revisjonsplikt for små konsern, må legge til grunn de samme hensyn som for enkeltstående aksjeselskaper.

9.4 Adgang for offentlige myndigheter til å pålegge revisjon

9.4.1 Innledning – nærmere om behovet for adgang for offentlige myndigheter til å pålegge revisjon

Innenfor visse rammer har offentlige myndigheter adgang til å stille vilkår som knytter plikter til ellers begunstigende vedtak. Slike vilkår vil etter omstendighetene kunne omfatte krav om at den private part påser at regnskapene undergis finansiell revisjon, men hvorvidt det foreligger kompetanse til å stille slike vilkår vil måtte vurderes konkret i den enkelte sak.

Ifølge mandatet skal utvalget «vurdere om det bør gis hjemmel for at skattemyndigheter eller andre myndigheter ved enkeltvedtak kan pålegge revisjonsplikt for virksomheter som ellers er unntatt fra revisjonsplikt».

Utvalget legger til grunn at en slik hjemmel ikke vil være uttømmende i den forstand at den eliminerer den adgang offentlige myndigheter ville ha uten slik hjemmel til å stille vilkår som knytter plikter til ellers begunstigende vedtak, jf. foregående avsnitt. Utvalget går ikke nærmere inn på adgangen til å pålegge revisjon uten særskilt hjemmel.

Utvalget vil understreke at det vil være eventuell innføring av unntak fra revisjonsplikten for små

aksjeselskaper som aktualiserer spørsmålet om innføring av særskilt hjemmel for offentlige myndigheter til å pålegge revisjon. En slik hjemmel kan for så vidt innføres selv om revisjonsplikten videreføres for samtlige aksjeselskaper, og da med sikte på foretak som i dag er unntatt fra revisjonsplikt på grunn av foretakets størrelse. Etter utvalgets oppfatning vil det imidlertid være de hensyn som isolert sett taler for å videreføre revisjonsplikten for samtlige *aksjeselskaper*, som kan begrunne en særskilt hjemmel for offentlige myndigheter til å pålegge revisjon i en situasjon hvor revisjonsplikten måtte være opphevet for små aksjeselskaper. Av denne grunn foreslår utvalget at den eventuelle hjemmelen begrenses til å omfatte aksjeselskaper og NUF, som også på dette punktet bør likestilles med aksjeselskaper.

Etter utvalgets oppfatning er det ønskelig å innføre en særskilt hjemmel for offentlige myndigheter til å pålegge små aksjeselskaper og NUF å ha revisjon dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper. Den nærmere begrunnelse for dette gis i kapitlene nedenfor, hvor forskjellige sider ved en slik regel drøftes nærmere.

Etter dansk rett har man, som nevnt i kapittel 5.3.2, bestemmelse om at det ved dom eller enkeltvedtak fra offentlige myndigheter kan pålegges revisjonsplikt i en viss tid dersom foretaket overtrer selskaps-, regnskaps- eller skatte- og avgiftsrettslige regler, eller hvis det er vesentlige feil eller mangler i årsrapporten. Vedtaket kan ikke påklages administrativt, men kan bringes inn for domstolene. Utvalget vil bemerke at dersom det i norsk rett innføres en hjemmel for offentlige myndigheter til ved enkeltvedtak å pålegge revisjon, bør et slikt vedtak kunne påklages etter vanlige forvaltningsrettslige regler.

9.4.2 Personell kompetanse

Etter utvalgets oppfatning vil en adgang for offentlige myndigheter til å pålegge revisjon kunne bidra til å sikre foretakets etterlevelse av foretakets plikter i henhold til lov og forskrift i en situasjon hvor selskapet ikke har revisor. Uavhengig av den preventive effekt en slik hjemmel antas å ha, vil iverksettelse av slike pålegg sikre den kontroll revisjon medfører for det tidsrom pålegget gjelder.

Et slikt pålegg fra offentlig myndighet vil kunne ivareta hensynet både til private og offentlige interesser. Utvalget antar imidlertid at det vil være ivaretagelsen av offentlige interesser som normalt vil medføre at pålegg om revisjon vil bli gitt, slik at ivaretagelse av private interesser primært blir en virkning av pålegget.

For øvrig kan også private interesser, herunder foretakets eiere, ledelse og større kreditorer, på forskjellig måte bevirke at foretaket blir revidert. Dette reguleres imidlertid av alminnelig privatrettslige regler og kommenteres ikke nærmere.

Etter utvalgets oppfatning bør Skattekontoret gis adgang til å fatte vedtak om revisjonsplikt. Utvalget viser særlig til at Skattekontoret gjennom skattekontrollen vil kunne konstatere overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen og at Skattekontoret har slik faglig kompetanse at det er forsvarlig å gi kontoret en slik adgang.

9.4.3 Materiell kompetanse

Adgang for offentlig myndighet til å pålegge et aksjeselskap som forutsetningsvis er fritatt for revisjonsplikt etter lov, å likevel ha revisjon, må være betinget av at et slikt pålegg er hensiktsmessig og forholdsmessig i den konkrete situasjon.

Med hensiktsmessig menes her at revisjon vil være egnet til å ivareta hensyn som er relevant i den enkelte sak. Det kan for eksempel dreie seg om hensynet til kontroll av skatte- eller avgiftspliktig inntekt. Med forholdsmessig menes at de hensynene man ønsker å ivareta ikke kan ivaretas like godt på annen, mindre inngripende måte, for eksempel ved direkte offentlig tilsyn eller lignende. Samtidig må det være et vilkår for et slikt pålegg at det kan grunnes på forhold av en viss tyngde.

Utvalget anbefaler at pålegg om revisjon kan gis i tilfeller hvor det er konstatert vesentlig overtredelse av bestemmelser i eller i medhold av ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven eller bokføringsloven.

I forhold til vilkåret om overtredelse kreves bare at det kan konstateres *objektiv* overtredelse av bestemmelsen. Det er således intet vilkår for å konstatere overtredelse av bestemmelser som kan gi grunnlag for pålegg om revisjon, at det er utvist mer eller mindre kvalifisert skyld ved overtredelsen. Grad av skyld vil imidlertid kunne få betydning for vurderingen av om det er hensiktsmessig og forholdsmessig å pålegge revisjon. Utvalget anser det for øvrig å være overflødig å lovfeste at pålegg bare kan gis dersom det anses hensiktsmessig og forholdsmessig.

Utvalget antar at kompetansen til å gi pålegg bør undergis visse absolutte grenser i tid. Utvalget foreslår at pålegg kan gis i inntil ti år etter regnskapsårets slutt. Utvalget vil imidlertid bemerke at det kan få betydning for vurderingen av

om pålegg bør gis, om overtredelsen er av eldre eller nyere dato. Utvalget foreslår videre at pålegg ikke kan gis for flere enn tre regnskapsår.

9.5 Minoritetsvern

I kapittel 6.2 foran er det redegjort for aksjeeiernes interesse i revisjon. Som påpekt der kan aksjeeiere som har flertallet av aksjene i selskapet, vedta at selskapet skal ha revisjon. Revisjonsplikt kan således ikke grunnes på hensynet til flertallet av aksjeeierne. Derimot kan hensynet til en aksjeeierminoritet tale for revisjonsplikt.

Etter utvalgets oppfatning vil imidlertid minoritetsaksjeeieres ønske om og behov for revisjon være tilstrekkelig ivaretatt ved at det innføres en adgang for et nærmere angitt mindretall av aksjeeierne å kreve at selskapet skal ha revisor. For det tilfelle at det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, foreslår utvalget derfor at aksjeeiere som eier minst en tidel av aksjekapitalen, kan kreve at selskapet skal ha revisjon. Utvalget viser for øvrig til fremstillingen i kapittel 6.2.1 samt merknadene til lovforslaget i kapittel 12.1.4.

9.6 Tilvalgsordning eller fravalgsordning?

Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, oppstår spørsmål om hvordan unntaket skal gjennomføres for selskaper som er stiftet på tidspunktet for unntakets ikrafttreden.

En kan tenke seg unntaket innført som en «fravalgsordning», hvor revisjonsplikten gjelder inntil selskapet har foretatt visse disposisjoner. Alternativet er at revisjonsplikten faller bort direkte som følge av lovendringen, slik at selskapet eventuelt må vedta å ha revisjon dersom man ønsker det («tilvalgsordning»).

Utvalget vil bemerke at eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil være uttrykk for en lovgiveroppfatning om at det ikke er tilstrekkelige grunner til å pålegge små aksjeselskaper å ha revisjon. I en slik situasjon er det naturlig at plikten faller bort direkte og umiddelbart som følge av lovendringen, med mindre det kan pekes på forhold som tilsier at selskapet bør undergis revisjon inntil det er fattet vedtak om at selskapet ikke skal ha revisjon. Etter utvalgets syn bør det legges vekt på at selskapet har revisjon forut for innføringen av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten. Hensynet til regnskapsbrukernes behov for kontinuitet tilsier da etter utvalgets syn at unntak fra revisjonsplikt innføres som en fravalgsordning. Dette innebærer at dersom aksjeeierne i et lite aksjeselskap ønsker å benytte seg fra fritaket for revisjonsplikt, må de sørge for at generalforsamlingen fatter vedtak om dette. Utvalgets *flertall* foreslår at revisjonsplikten da bortfaller fra og med det påfølgende regnskapsår. Etter flertallets oppfatning tilsier hensynet til ulike regnskapsbrukeres behov for å innrette seg i forhold til vedtaket at dette først får virkning for påfølgende regnskapsår. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor vedtaket fattes sent i et regnskapsår, men regelen må etter flertallets oppfatning her være den samme uten hensyn til på hvilket tidspunkt i året vedtaket fattes. Flertallet vil også nevne at dersom vedtaket fattes sent i regnskapsåret, vil en regel om at revisjon kan fravelges for inneværende regnskapsår i noen tilfeller kunne innebære at revisjon faller bort uten at aksjeeierminoritet kan benytte sin rett etter forslag til ny § 7-7 i aksjeloven til å kreve revisjon før i det etterfølgende regnskapsåret. Utvalget antar at det vil være vanskelig å utforme bestemmelsene på en rettsteknisk enkel måte dersom en skal unngå slike konsekvenser av en regel om at revisjon kan fravelges for inneværende regnskapsår.

For selskaper som stiftes etter ikrafttreden av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, må det tas stilling til om selskapet skal ha revisjon ved stiftelsen. For slike selskaper blir altså løsningen en «tilvalgsordning»; selskapet må eventuelt velge å ha revisor. Slik valgfrihet gjelder selvsagt bare dersom og eventuelt så lenge selskapet ikke omfattes av lovbestemmelser om revisjonsplikt.

Et *mindretall* i utvalget, medlemmene Harto, Riise og Sørhøy, mener revisjonsplikten skal kunne fravelges for inneværende regnskapsår. Dette harmonerer med regelen for nystiftede selskaper, og gir et tilstrekkelig «vern» av informasjonsbehovet til kreditorinteressen ved at dette må besluttes på generalforsamling og registreres som en vedtektsendring i Foretaksregisteret. En forsinkelse med ytterligere ett år for å kunne fravelge revisjon vil i unødig grad forsinke muligheten til kostnadsbesparelser for det aktuelle selskap.

Kapittel 10
Hvilke konsekvenser bør eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper få for særattestasjonskrav

10.1 Innledning

Utvalget har i kapittel 3.4 foran omtalt bestemmelser i lov og forskrift om særattestasjoner. I kapittel 6.3 har utvalget vurdert særattestasjonenes betydning for revisjonsplikten for små aksjeselskaper. I dette kapittelet drøfter utvalget hvilken betydning det bør få for de ulike særattestasjonskravene dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper.

Etter utvalgets vurdering vil det måtte vurderes konkret for hver enkelt attestasjonsregel, eller – for de aksjeselskapsrettslige attestasjonsreglene – for en gruppe av attestasjonsregler, hvilken betydning eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper bør få. Utvalget vil i det følgende drøfte særskilt betydningen for henholdsvis attestasjoner til skatte- og avgiftsmyndighetene (kapittel 10.2) samt attestasjoner etter aksjelovgivningen (kapittel 10.3). Utvalget knytter deretter kommentarer til øvrige attestasjonskrav.

10.2 Attestasjoner til skatte- og avgiftsmyndighetene

Som nevnt i kapittel 3.4.3 er de viktigste attestasjonene revisorene avgir overfor skatte- og avgiftmyndighetene, attestasjon av næringsoppgaven, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5, og kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp, jf. ligningsloven § 6-16 b og forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7.

Denne attestasjonsplikten er knyttet til at skattyteren/arbeidsgiveren har revisjonsplikt. Ved eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper vil det følge direkte av de nevnte attestasjonsreglene at attestasjonene vil falle bort for disse selskapene. Som nevnt i kapittel 6.3.1 vil det ikke ha noen mening i å oppheve revisjonsplikten samtidig som en videreføre særattestasjonskrav som i realiteten innebærer at revisjonsplikten består.

10.3 Krav om særattestasjoner etter aksjelovgivningen

Aksjeloven inneholder en rekke krav om revisorbekreftelse av opplysninger i forbindelse med disposisjoner vedrørende selskapets egenkapital samt stiftelse, fusjon og fisjon. Disse kravene er nærmere beskrevet i kapittel 3.4.4 foran.

I kapittel 6.3.2 foran drøfter utvalget attestasjonsreglenes betydning for revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Utvalget peker der på at enkelte krav om særattestasjoner etter aksjeloven kan vurderes uavhengig av selskapets plikt til å revidere regnskapene. Et eksempel på dette er attestasjonskravene i forbindelse med innbetaling av aksjekapital ved selskapets stiftelse. Slike krav kan uproblematisk videreføres selv om revisjonsplikten skulle bli opphevet for små aksjeselskaper. Aksjerettslige særattestasjoner i tiden etter selskapets stiftelse knytter seg til kapitalforhøyelse, andre disposisjoner over selskapets kapital samt fusjon og fisjon. For mange små selskaper må slike disposisjoner som nevnt i kapittel 6.3.2 antas å forekomme sjelden eller aldri før selskapet avvikles. For selskaper hvor slike disposisjoner forekommer fra tid til annen, vil opprettholdelse av attestasjonskravene kunne føre til at selskapet ikke oppnår den besparelse unntak fra revisjonsplikten ellers ville gi.

I kapittel 6.3.2 la imidlertid utvalget til grunn at slike krav om særattestasjoner bør opprettholdes selv om revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper. Utvalget legger avgjørende vekt på det interessevern aksjeselskapsrettslige kapitalregler og de aktuelle særattestasjonene er ment å gi, og da først og fremst vern for kreditorenes dekningsinteresse. Utvalget antar at det vil være relativt få små aksjeselskaper som ikke sjelden foretar

kapitaldisposisjoner etter selskapets stiftelse som nødvendiggjør revisorbekreftelser. Slike selskaper vil gjerne, uavhengig av om de har en størrelse som ligger innenfor en eventuell regel om unntak fra revisjonsplikt, ha et virksomhetsomfang eller kompleksitet som gjør det naturlig og ønskelig at selskapet har revisjon. For øvrige små aksjeselskaper vil videreføring av krav om aksjerettslige særattestasjoner ha liten betydning. Utvalget viser ellers til drøftelsen i kapittel 6.3.2.

Utvalget tilrår således at de aksjerettslige særattestasjonsreglene videreføres selv om revisjonsplikten for små aksjeselskaper skulle oppheves.

Et *mindretall* i utvalget, medlemmene Harto, Riise og Sørhøy, mener at det uavhengig av om revisjonsplikten videreføres for de små aksjeselskapene bør foretas en nærmere gjennomgang av de aksjerettslige særattestasjonene. En slik vurdering bør etter mindretallets oppfatning foretas i forbindelse med en bred, kritisk gjennomgang av gjeldende aksjeselskaps- og regnskapslovgivning med sikte på regelforenkling og kostnadsreduksjonen for mindre næringsvirksomhet.

10.4 Øvrige krav om særattestasjoner

Som redegjort for i kapittel 3.4.2 er de øvrige særattestasjonene revisor i dag avgir for det vesentlige knyttet til forskjellige tilskuddsordninger. I første rekke finnes kravene innen primærnæringene, men det finnes også flere krav innen opplærings- og kultursektoren.

Til forskjell fra revisors attestasjoner av næringsoppgave og kontrolloppstilling, som er og bør være betinget av at skatteyteren/arbeidsgiveren har revisjonsplikt, jf. kapittel 10.2 foran, antar utvalget at øvrige krav om særattestasjoner i hovedsak *kan* videreføres selv om revisjonsplikten måtte bli opphevet for små aksjeselskaper. Utvalget viser her til at øvrige krav om særattestasjoner som oftest retter seg både mot foretak som har revisjonsplikt og foretak som ikke har revisjonsplikt, at kravene i mange tilfelle retter seg mot få foretak, og at omfanget av de kontrollhandlinger revisor må foreta under arbeidet med attestasjonen, vil variere. Utvalget vil imidlertid ikke utelukke at det kan forekomme krav om særattestasjoner utenom de som er nevnt i kapittel 10.2 og kapittel 10.3, som det vil være uheldig å videreføre dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper.

Selv om mandatet etter sin ordlyd åpner for at utvalget gjennomgår og foretar konkrete vurderinger av om de enkelte særattestasjonsregler bør videreføres dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper, ser utvalget det slik at dets sammensetning og den tid som har stått til rådighet for utvalgsarbeidet taler mot å fremsette forslag om videreføring eller opphevning av de enkelte særattestasjonsplikter. Utvalget vil anbefale at dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper, bør alle relevante myndigheter og faginstanser foreta en kritisk gjennomgang av særattestasjonene på sine ansvarsområder, med henblikk på å vurdere om de fortsatt er hensiktsmessig utformet og tilstrekkelig begrunnet i lys av en slik lovendring. Utvalget ser ikke bort fra at særattestasjoner i en del tilfeller kan være blitt pålagt ut fra en vurdering hvor det er lagt vesentlig vekt på at kostnadene for en stor del av de attestasjonspliktige med å innhente attestasjonen, er liten når attestasjonen kan bygge på allerede utført finansiell revisjon. Dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper, vil særattestasjoner i fortsettelsen ikke kunne baseres på en slik vurdering.

Ved en slik gjennomgang av særattestasjonene som utvalget tar til orde for, bør det etter utvalgets oppfatning ses hen til de anbefalinger om utformingen av særattestasjoner som er gitt i NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer, og rapporten «Bruk av revisorattestasjoner i statlig tilskuddsforvaltning», som ble avgitt til Kirke- utdannings- og forskningsdepartementet og Sosial- og helsedepartementet i mai 1998. Fra førstnevnte utredning inntas følgende anbefaling på forhold av særlig betydning for utformingen av særattestasjoner (disse punktene er gjengitt i sistnevne rapport):

- «særattestasjonens formål og hvem som skal motta den
- bekreftelsens art
- avgrensing av hva som skal rapporteres, herunder periode og innhold
- hvilke deler av loven som skal gjelde for den som skal utføre oppgaven når annen enn valgt revisor kan utføre denne.»

Utvalget vil tilføye at det i slike vurderinger av om særattestasjoner bør videreføres og i tilfelle på hvilken måte, også bør tas stilling hvilken kompetanse den attesterende bør ha, herunder om den attesterende bør være uavhengig av foretaket attestasjonen gjelder. Ettersom en stor del av aksjeselskapene med driftinntekter under fem millioner kroner bruker autorisert regnskapsfører, bør det blant annet vurderes om attestasjonen – dersom attestasjonsordningen for øvrig anses å burde videreføres – kan gis av en autorisert regnskapsfører.

Kapittel 11
Økonomiske og administrative konsekvenser

Utvalget skal i henhold til mandatet

> «vurdere økonomiske og administrative konsekvenser, og herunder analysere kostnader og nytte av de forslag som fremmes».

Ettersom det er uenighet i utvalget om hvorvidt revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper, og enighet om at regnskapspliktige NUF med begrenset deltageransvar bør ha revisjonsplikt som aksjeselskaper, vil de økonomiske og administrative konsekvensene bli vesentlig forskjellig for henholdsvis flertalls- og mindretallsforslaget.

Som nevnt i kapittel 6.4 hefter det usikkerhet ved omfanget av de kostnadsbesparelser som kan oppnås ved eventuell opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Det er også ulike oppfatninger i utvalget om hvilke kostnadsbesparelser som er *sannsynlige.* Utvalget viser til det som er uttalt om slike forhold i kapittel 6.3 samt i kapittel 6.6. Utvalget ser ikke grunn til i dette kapittelet å gjøre nærmere rede for økonomiske og administrative konsekvenser av *mindretallets* forslag.

I forhold til gjeldende rett medfører *flertallets* forslag i hovedsak bare den endring at regnskapspliktige NUF med driftsinntekter under fem millioner kroner pålegges revisjonsplikt. Utvalget antar at kostnadene med revisjon av NUF vil være tilnærmet de samme som for aksjeselskaper av samme størrelse. Utvalget anslår kostnadene til et sted mellom 10 000 og 30 000 kroner i året per NUF, avhengig av omfanget og kompleksiteten på regnskapene. I tillegg vil det påløpe interne kostnader i foretakene. Det legges til grunn at det er minst 6 400 NUF som vil bli berørt av endringen basert på tall for 2006 og at det senere er skjedd en økning i antall NUF. På den annen side må revisjonen forventes å gi foretakene nytte, blant annet ved den kompetanse revisjonen tilfører foretaket samt ved at revisjonen styrker foretakets troverdighet overfor kreditorer og offentlige myndigheter. Samfunnet vil kunne legge opp skattekontrollen på linje med den som er for aksjeselskaper, og vil spare kostnader ved det. Ettersom valg av NUF som foretaksform normalt må antas i vesentlig grad å skyldes ønsket om å unngå egenkapitalkravene for aksjeselskaper antar utvalget at innføring av revisjonsplikt for små NUF i begrenset grad vil innvirke på antall NUF over tid.

Innføring av revisjonsplikt for små NUF vil medføre betydelig økning i etterspørselen etter revisortjenester. Dette kan, avhengig av tilgang på og annen etterspørsel etter tjenester revisorer kan tilby, få betydning for revisjonskostnadene både for foretak som i dag har revisjonsplikt og for NUF. Det kan ikke utelukkes at enkelte foretak vil få problemer med å få tak i en revisor, i hvert fall lokalt.

Innføring av revisjonsplikt for små NUF må antas å bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

Kapittel 12
Merknader til de enkelte bestemmelsene

12.1 Forslag om lovendringer dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper

12.1.1 Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Til § 46 b

Utvalget foreslår at Skattekontoret skal kunne pålegge aksjeselskaper og NUF med begrenset deltageransvar å ha revisjon dersom det er konstatert vesentlig overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne loven eller bokføringsloven. Slik plikt skal kunne pålegges i inntil 10 år etter utløpet av regnskapsåret hvor overtredelsen ble begått, men kan ikke pålegges for mer enn inntil tre regnskapsår.

I tilfeller hvor Skattekontoret fatter vedtak om revisjon, velger generalforsamlingen velger revisor etter vanlige regler, jf. særlig aksjeloven § 7-1. Dersom selskapet unnlater å etterkomme pålegg om revisjon, får bestemmelsen om oppløsning etter kjennelse fra tingretten i aksjeloven § 16-15 (1) nr. 4 anvendelse.

Omkostningene ved revisjon etter pålegg fra skattekontoret dekkes av foretaket selv.

Det vises for øvrig til omtale i kapittel 9.4.

12.1.2 Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Til § 4-14

Utvalget foreslår at Skattekontoret skal kunne pålegge aksjeselskaper og NUF med begrenset deltageransvar å ha revisjon dersom det er konstatert vesentlig overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne loven eller bokføringsloven. Slik plikt skal kunne pålegges i inntil 10 år etter utløpet av regnskapsåret hvor overtredelsen ble begått, men kan ikke pålegges for mer enn inntil tre regnskapsår.

Det vises for øvrig til omtale i kapittel 9.4 og særmerknadene til endringene i merverdiavgiftsloven, jf. kapittel 12.1.1.

12.1.3 Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)

Til § 2-24 a:

Utvalget foreslår at deltager i selskaper som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 skal ha rett til å kreve at selskapet har revisjon. Utvalget viser til at deltagere i ansvarlige selskaper har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser og at deltageren derfor kan ha vesentlig behov for den kontroll revisjon innebærer, ikke minst i tilfeller hvor det i selskapsavtalen er gjort unntak fra enstemmighetskravet i selskapsloven § 2-12. Bestemmelsen er imidlertid utformet generelt, slik at den gjelder i ethvert regnskapspliktig ansvarlig selskap. Rettspolitisk må bestemmelsen sees i sammenheng med den foreslåtte bestemmelsen i aksjeloven § 7-7, jf. kapittel 12.1.4 nedenfor. Bestemmelsen i selskapsloven § 2-24 a gir deltageren en rett som ikke kan fravikes ved bestemmelse i selskapsavtalen.

Det foreslås at selskapet skal ha revisjon fra og med det regnskapsår en deltager fremsetter krav om revisjon. På dette punkt er bestemmelsen forskjellig fra den foreslåtte bestemmelsen i aksjeloven § 7-7, som gir rett for minoritetsaksjeeiere til å kreve revisjon i det regnskapsår generalforsamlingen ble holdt. Etter utvalgets syn tilsier deltagernes ubegrensede ansvar for selskapets forpliktelser at den enkelte deltager bør gis rett til å kreve løpende revisjon. Utvalget viser også til at krav i henhold til bestemmelsen i selskapsloven § 2-24 a ikke nødvendiggjør vedtektsendring, slik som et krav om løpende revisjon i et aksjeselskap naturlig ville måttet innebære.

12.1.4 Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Til § 2-2 annet ledd:

Utvalget foreslår at dersom aksjeselskaper velger ikke å ha revisor, skal bestemmelse om dette inntas i vedtektene. Derved blir dette offentlig til-

gjengelig informasjon for kreditorer og andre interessenter gjennom Foretaksregisteret. Forslaget innebærer at selskaper som er stiftet forut for ikrafttreden av lovendring om opphevelse av revisjonsplikten, ikke trenger å endre vedtektene dersom man fortsatt ønsker å ha revisjon. Tilsvarende trenger selskaper som stiftes etter ikrafttreden av lovendring om opphevelse av revisjonsplikten, ikke innta bestemmelse i vedtektene om at man vil ha revisjon.

Gjeldende annet ledd blir nytt tredje ledd.

Til § 2-3 første ledd:

Utvalget foreslår at bestemmelsen i § 2-3 første ledd nr. 5 endres slik at opplysning om hvem som skal være selskapets revisor, inntas i ny nr. 6. Opplysning om hvem som skal være selskapets revisor skal bare gis dersom selskapet er pålagt å ha revisjon etter bestemmelse i lov eller selskapet vedtar å ha revisjon.

Til § 7-1 første ledd:

Utvalget foreslår en tilpasning av bestemmelsen til den situasjon at ikke alle aksjeselskaper skal ha revisjon.

Til § 7-6:

Utvalget foreslår at i selskaper som etter lovendring ikke lenger har revisjonsplikt etter revisorloven eller annen lovgivning, kan generalforsamlingen bestemme at selskapets fremtidige årsregnskaper ikke skal revideres. Selskapet skal ha revisjon inntil generalforsamlingen måtte fatte slik beslutning. Slik beslutning kan fattes på ordinær generalforsamling eller på en generalforsamling der det fremgår av innkallingen at slik sak skal behandles. Vilkåret om at det er selskapets «fremtidige årsregnskap» som ikke skal revideres, innebærer at beslutningen får virkning fra først påbegynte regnskapsår etter beslutningen. Dersom for eksempel beslutningen fattes på ekstraordinær generalforsamling 15. desember 2008 i et selskap hvor regnskapsåret følger kalenderåret (som er hovedregelen i regnskapsloven § 1-7), skal selskapet ha revisjon til og med regnskapsåret 2008.

Bestemmelsen i § 7-6 får virkning for selskaper som har revisjon ved ikrafttreden av lovendring om opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper, altså selskaper som er stiftet forut for dette tidspunkt, samt selskaper som stiftes etter ikrafttreden av slik lovgivning og som har frivillig eller lovpålagt revisjon (har slikt selskap lovpålagt revisjon vil bestemmelsen bare få betydning når selskapet eventuelt ikke lenger fyller vilkårene for lovpålagt revisjon).

Ettersom beslutning etter § 7-6 medfører vedtektsendring, jf. forslaget til § 2-2 annet ledd, krever beslutningen tilslutning fra minst to tredeler så vel av de avgitte stemmer som av den aksjekapital som er representert på generalforsamlingen, med mindre et strengere flertallskrav er fastsatt i vedtektene, jf. aksjeloven § 5-18 (1) og (3).

Det vises for øvrig til nærmere omtale i kapittel 9.6.

Til § 7-7:

Utvalget foreslår at aksjeeier kan fremsette forslag på generalforsamling om at selskapet skal ha revisjon. Får forslaget tilslutning av aksjeeiere som har minst en tidel av aksjekapitalen som er representert på generalforsamlingen, kan enhver aksjeeier innen én måned etter generalforsamlingen kreve at tingretten ved kjennelse beslutter revisjon.

Forslaget er utformet etter mønster av bestemmelsen om minoritetseieres rett til å kreve gransking i aksjeloven § 5-25. Til forskjell fra ved krav om granskning, hvor tingretten etter aksjeloven § 5-26 skal vurdere om kravet «har rimelig grunn», er bestemmelsen om krav om revisjon utformet som en absolutt rett for aksjeeierne. Kjennelse om revisjon kan ankes inn for lagmannsretten.

Utvalget foreslår at selskapet skal ha revisjon i det regnskapsår generalforsamlingen ble holdt. Bestemmelsen gir altså minoritetsaksjeeiere rett til å kreve revisjon av årsregnskapet for inneværende regnskapsår, ikke rett til å kreve løpende revisjon. Utvalget viser til at det tradisjonelt er en konkret, ekstraordinær situasjon som aktualiserer anvendelse av regler om minoritetsrettigheter, ikke endringer av mer permanent karakter. Ved å begrense retten til å gjelde revisjon av årsregnskapet for inneværende regnskapsår, legger utvalget til grunn at det ikke er krav om å endre bestemmelsen i vedtektene om at man ikke har revisjon, jf. forslaget til aksjeloven § 2-2 annet ledd. Minoriteten kan imidlertid benytte seg av minoritetsretten i flere påfølgende år, inntil selskapet eventuelt gjenvelger revisjon på ordinær måte, altså ved generalforsamlingsbeslutning om dette med vedtektsendringsflertall.

Ved kjennelse om revisjon velger generalforsamlingen revisor etter vanlige regler, jf. særlig

aksjeloven § 7-1. Dersom selskapet unnlater å etterkomme kjennelsen om revisjon, får bestemmelsen om oppløsning etter kjennelse fra tingretten i aksjeloven § 16-15 (1) nr. 4 anvendelse.

Til § 16-15 (1):

Utvalget foreslår bestemmelsen i aksjeloven § 16-15 (1) nr. 4 endret slik at den gjelder dersom selskapet er pålagt å ha revisjon ved lov, vedtak fra Skattekontoret i medhold av lov eller kjennelse fra tingretten, jf. utvalgets forslag til bestemmelser i merverdiavgiftsloven § 46 b, ligningsloven § 4-14, skattebetalingsloven § 5-13b og aksjeloven § 7-7

Det vises for øvrig til nærmere omtale i kapittel 9.4 og 9.5.

12.1.5 Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)

Til § 2-1:

Etter utvalgets vurdering bør et utvidet unntak fra revisjonsplikten bygge på revisorlovens system, slik at revisjonsplikten er regulert i revisorloven og knyttet til regnskapslovens angivelse av hvem som er regnskapspliktige.

Utvalget foreslår at § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 1 endres ved at aksjeselskaper strykes. Denne endringen innebærer isolert sett at aksjeselskaper omfattes av unntaksbestemmelsene i § 2-1 annet ledd første til tredje punktum, slik at aksjeselskaper ikke har revisjonsplikt etter paragrafens første ledd dersom driftsinntektene er mindre enn fem millioner kroner. Dette unntaket er imidlertid innskrenket ved utvalgets forslag til § 2-1 tredje ledd, jf. nedenfor.

Ved innføring av rett for deltager i regnskapspliktige ansvarlig selskaper til å kreve revisjon i selskapsloven § 2-24 a kan etter utvalgets oppfatning bestemmelsen i revisorloven § 2-1, annet ledd fjerde punktum punkt 2 som innebærer at regnskapspliktige ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere alltid skal ha revisjon, oppheves.

I tilknytning til endringen i § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 1 foreslår utvalget at bestemmelsene i § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 3 og punkt 4 oppheves, idet utvalget ikke ser grunn til å opprettholde revisjonsplikten for foretak som nevnt i disse bestemmelsene uten hensyn til foretakenes størrelse dersom revisjonsplikten oppheves for små aksjeselskaper. Nåværende § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 5 blir nytt § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 2.

Utvalget foreslår at det i § 2-1 tredje ledd inntas en bestemmelse om at unntaket etter annet ledd for aksjeselskaper (etter endringen i annet ledd fjerde punktum punkt 1) ikke får anvendelse for selskaper med balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 10 årsverk. Tilsvarende bestemmelser foreslås inntatt i § 2-1 fjerde ledd for selskaper som etter gjeldende rett er omfattet av § 2-1 annet ledd, fjerde punktum nr. 3, og i § 2-1 femte ledd for selskaper som etter gjeldende rett er omfattet av § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 4.

Gjeldende § 2-1, tredje og fjerde ledd blir nye sjette og sjuende ledd.

Utvalget foreslår at det i § 2-1 åttende ledd inntas bestemmelse om at unntaket etter annet ledd ikke gjelder aksjeselskaper som er morselskap etter aksjeloven § 1-3 (2). Forslaget innebærer at morselskap i konsern samt datterselskap som er morselskap i underkonsern, får revisjonsplikt uten hensyn til selskapets størrelse.

Det vises for øvrig til nærmere omtale i kapittel 9.3.

12.1.6 Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Til § 5-13b:

Utvalget foreslår at Skattekontoret skal kunne pålegge aksjeselskaper og NUF med begrenset deltageransvar å ha revisjon dersom det er konstatert vesentlig overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne loven eller bokføringsloven. Slik plikt skal kunne pålegges i inntil 10 år etter utløpet av regnskapsåret hvor overtredelsen ble begått, men kan ikke pålegges for mer enn inntil tre regnskapsår.

Det vises for øvrig til nærmere omtale i kapittel 9.4 og særmerknadene til endringene i merverdiavgiftsloven, jf. kapittel 12.1.1.

12.2 Forslag om lovendringer dersom det ikke innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper

Forslaget til revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 6

Revisorloven § 2-1 angir hvilke foretak som skal være revisjonspliktige. Hovedregelen etter første ledd er at alle regnskapspliktige foretak er revi-

sjonspliktige. Etter annet ledd følger unntak for foretak hvor driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Annet ledd fjerde punktum angir unntak fra unntaket – altså de foretak som uansett skal følge hovedreglen etter første ledd. Blant disse foretakene er aksjeselskaper, jf. annet ledd fjerde punktum punkt 1.

Utvalgets flertall tilrår i kapittel 6.7 foran at revisjonsplikten videreføres for samtlige aksjeselskaper. I kapittel 7.3 foran tilrår utvalget at norske avdelinger av utenlandske foretak (NUF) likestilles med aksjeselskaper i relasjon til revisjonsplikt. Dersom flertallets tilråding om videreføring av revisjonsplikten for samtlige aksjeselskaper følges, må det innføres en bestemmelse om revisjonsplikt for NUF for at disse skal bli likestilt med aksjeselskaper i relasjon til revisjonsplikt. Utvalget foreslår at det inntas i § 2-1 annet ledd fjerde punktum nytt punkt 6 et unntak fra unntaket i annet ledd første punktum for NUF.

Hovedregelen i revisorloven § 2-1 første ledd retter seg mot de foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd. Det anses derfor naturlig å knytte unntaket opp mot den del av regnskapsloven § 1-2 første ledd som ikke skal omfattes av unntaket etter revisorloven § 2-1 annet ledd første punktum. Videre er det naturlig å vise til formuleringen i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 fordi denne type foretak er siktemålet for reguleringen.

Foretak med filial i Norge kan være foretak med eller uten begrenset ansvar for eierne eller deltagerne. Under henvisning til mandatets utgangspunkt om at det skal være likebehandling av NUF og norske selskaper, foreslår utvalget ikke endringer i reglene om revisjonsplikt for norsk avdeling av foretak uten begrenset ansvar for deltagerne. De fleste filialer av utenlandske foretak er filialer av foretak med begrenset ansvar for deltagerne, og det er disse filialene som det er ønskelig å underlegge samme revisjonsplikt som norske aksjeselskaper.

Ved å knytte foretaket etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 opp mot definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2) vil man oppnå at den nye bestemmelsen i revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 6 kun gjelder utenlandske foretak hvor selskapsformen i det vesentligste tilsvarer definisjonen av et norsk aksjeselskap. Det er i denne sammenheng ikke nødvendig også å nevne allmennaksjeselskaper, ettersom ansvarsbegrensningen for deltagerne er felles for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Det er ansvarsbegrensningen som er det sentrale i definisjonen i aksjeloven § 1-1 (2) ved vurderingen av om den utenlandske selskapsformen i det vesentlige tilsvarer definisjonen av aksjeselskaper.

Etter regnskapsloven § 8-2 annet ledd skal regnskapspliktige som nevnt § 1-2 første ledd nr. 13 sende inn et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen for det foretaket filialen er en del av slik disse regnskapsdokumentene er utarbeidet, revidert og offentliggjort etter lovgivningen i hjemlandet. Det foreligger altså en innsendingsplikt for foretakets regnskaper til regnskapsregisteret. Dersom foretaket ikke er revisjonspliktig etter lovgivningen i stiftelseslandet vil det ikke foreligge noen revisjonsberetning å sende inn. Forslaget til ny bestemmelse i revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 6 innebærer at i de tilfeller hvor foretaket som filialen er en del av ikke har revisjonsplikt i hjemlandet og revisjonsberetning dermed ikke er innsendt i tråd med anvisningen i regnskapsloven § 8-2 annet ledd så inntrer revisjonsplikt for den norske filialen (filialregnskap) etter revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum punkt 6.

For de tilfeller hvor regnskapene for foretaket som helhet er revidert i hjemlandet og revisjonsberetningen dermed er innsendt i samsvar med reglene i regnskapsloven § 8-2 annet ledd foreligger det ikke behov for særskilt revisjon av filialregnskapene. Selv om filialregnskap for slike foretak ikke er offentlige (jf. regnskapsloven § 8-1 annet ledd), vil hensynet bak revisjonen likevel være ivaretatt ved offentliggjøringen av det totale foretaksregnskapet med tilhørende revisjonsberetning etter regnskapsloven § 8-2 annet ledd.

Kapittel 13
Lovforslag

13.1 Forslag om lovendringer dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Ny § 46 b skal lyde:
§ 46 b. Pålegg om revisjon

Ved vesentlig overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov kan Skattekontoret pålegge aksjeselskaper og regnskapspliktige foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 hvor selskapsformen i det vesentlige tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2), å påse at årsregnskapet revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2.

Plikt etter første ledd kan pålegges i inntil ti år etter utløpet av regnskapsåret hvor overtredelsen ble begått, men kan ikke pålegges for mer enn inntil tre regnskapsår.

II

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Ny § 4-14 skal lyde:
§ 4-14. Pålegg om revisjon

1. *Ved vesentlig overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov eller bokføringsloven kan Skattekontoret pålegge aksjeselskaper og regnskapspliktige foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 hvor selskapsformen i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2), å påse at årsregnskapet revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2.*
2. *Plikt etter første ledd kan pålegges i inntil ti år etter utløpet av regnskapsåret hvor overtredelsen ble begått, men kan ikke pålegges for mer enn inntil tre regnskapsår*

III

Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)

Ny § 2-24 a. Revisjon
Den enkelte deltaker i selskaper som er regnskapspliktig etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 kan kreve at selskapet påser at årsregnskapet revideres i samsvar med lov 15. juni 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven). Selskapet skal ha revisjon fra og med det regnskapsår en deltaker fremsetter krav om det.

IV

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

§ 2-2 annet ledd skal lyde:
Dersom selskapet beslutter at selskapets årsregnskap ikke skal revideres i samsvar med lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven), skal vedtektene inneholde bestemmelse om det.

Gjeldende annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 2-3 første ledd skal lyde
(1) Stiftelsesdokumentet skal dessuten angi:

1. stifternes navn eller foretaksnavn, adresse og fødselsnummer eller organisasjonsnummer;
2. antallet aksjer som skal tegnes av hver av stifterne;
3. det beløpet som skal betales for hver aksje (aksjeinnskudd);
4. tidspunktet for oppgjør av aksjeinnskudd, jf. § 2-11;
5. hvem som skal være medlemmer av selskapets styre;
6. *hvem som skal være selskapets revisor, dersom selskapet er revisjonspliktig etter lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) eller annen lovgivning, eller stifterne bestemmer at selskapets årsregnskap skal revideres i samsvar med revisorloven.*

§ 7-1 første ledd skal lyde:
(1) *Dersom selskapet skal ha revisor velger generalforsamlingen* én eller flere revisorer, og kan velge én eller flere vararevisorer.

Ny § 7-6 skal lyde:
§ 7-6. Fravalg av revisjon
Dersom selskapet ikke er revisjonspliktig etter lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) eller annen lovgivning kan generalforsamlingen beslutte at selskapets fremtidige årsregnskap ikke skal revideres. Beslutningen krever tilslutning fra minst to tredeler så vel av de avgitte stemmer som av den aksjekapital som er representert på generalforsamlingen, med mindre et strengere flertallskrav er fastsatt i vedtektene

Ny § 7-7 skal lyde:
§ 7-7. Krav om revisjon
(1) En aksjeeier kan fremsette forslag om at selskapets årsregnskap skal revideres i samsvar med lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven). Forslaget kan fremsettes på en ordinær generalforsamling eller på en generalforsamling der det fremgår av innkallingen at slik sak skal behandles.
(2) Får forslaget tilslutning av aksjeeiere som har minst en tidel av den aksjekapital som er representert på generalforsamlingen, kan enhver aksjeeier innen en måned etter generalforsamlingen kreve at tingretten ved kjennelse beslutter revisjon. Selskapet skal da ha revisjon i det regnskapsår generalforsamlingen ble holdt.

§ 16-15 (1) skal lyde:
(1) Hvis ikke generalforsamlingen treffer beslutning om oppløsning, skal tingretten ved kjennelse beslutte selskapet oppløst i følgende tilfeller:
1. når selskapet skal oppløses som følge av bestemmelse i lov eller vedtekter;
2. når selskapet ikke har meldt til Foretaksregisteret et styre som fyller de vilkår som følger av bestemmelsene gitt i eller i medhold av lov;
3. når selskapet etter loen skal ha daglig leder, og ikke har meldt til Foretaksregisteret en daglig leder som fyller de vilkår som er fastsatt ved lov;
4. når selskapet *etter loven, etter vedtak fra Skattekontoret i medhold av lov eller etter kjennelse fra tingretten skal ha revisor, og selskapet* ikke har meldt til Foretaksregisteret en revisor som fyller de vilkår som er fastsatt i lov:
5. når årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetningen som selskapet skal sende til Regnskapsregisteret etter regnskapsloven § 8-2 ikke er innsendt innen seks måneder etter fristen for slik innsendelse, eller når Regnskapsregisteret ved fristens utløp ikke kan godkjenne innsendt materiale som årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning.

V

Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)

§ 2-1 skal lyde:
§ 2-1. Revisjonsplikt

Regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd skal påse at årsregnskapet revideres av en registrert revisor eller statsautorisert revisor i samsvar med § 2-2 (revisjonsplikt) når ikke annet er bestemt i eller i medhold av lov.

Revisjonsplikt etter første ledd gjelder ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntrer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Unntaket i første til tredje punktum gjelder ikke:
1. allmennaksjeselskaper, eller
2. stiftelser

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke aksjeselskaper med balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 10 årsverk. Bestemmelsene i annet ledd annet og tredje punktum gjelder tilsvarende ved endringer i balansesum og antall årsverk.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke kommanditselskap hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser, dersom kommanditselskapet har balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 10 årsverk. Bestemmelsene i tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser, dersom selskapet har balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall

ansatte høyere enn 10 årsverk. Bestemmelsene i tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke når revisjonsplikt følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke foretak som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke aksjeselskaper som er morselskap etter aksjeloven § 1-3 (2).

VI

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Ny § 5-13b skal lyde:

§ 5-13b. Pålegg om revisjon

(1) Ved vesentlig overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov eller bokføringsloven, kan Skattekontoret pålegge aksjeselskaper og regnskapspliktige foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 hvor selskapsformen i det vesentlige tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2), å påse at årsregnskapet revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2.

(2) Plikt etter første ledd kan pålegges i inntil ti år etter utløpet av regnskapsåret hvor overtredelsen ble begått, men kan ikke pålegges for mer enn inntil tre regnskapsår.

13.2 Forslag om lovendringer dersom revisjonsplikten videreføres for samtlige aksjeselskaper

Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)

§ 2-1 skal lyde:

§ 2-1. Revisjonsplikt

Regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd skal påse at årsregnskapet revideres av en registrert revisor eller statsautorisert revisor i samsvar med § 2-2 (revisjonsplikt) når ikke annet er bestemt i eller i medhold av lov.

Revisjonsplikt etter første ledd gjelder ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntrer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Unntaket i første til tredje punktum gjelder ikke:

1. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
2. regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 der antallet deltakere overstiger fem
3. kommanditselskap hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser,
4. ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser,
5. stiftelser, eller
6. *foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 hvor selskapsformen i det vesentlige tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2) og hvor revisjonsberetning for det foretaket filialen er en del av ikke er innsendt i samsvar med reglene i regnskapsloven § 8-2 annet ledd.*

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke når revisjonsplikt følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke foretak som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap.

Vedlegg 1

Oversikt over særattestasjoner

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-5 nr. 5 (lønn og andre innberetningspliktige ytelser): Næringsoppgave og kontrolloppstilling må kontrolleres og undertegnes av revisor.

Ligningsloven § 6-16 første ledd bokstav b, jf. forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 § 7: Revisjonspliktige må sende inn følgeskriv til lønnsoppgave undertegnet av vedkommendes revisor.

Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) § 3-3 tredje ledd tredje punktum: Dersom andre formuesverdier enn penger overføres til kommandittselskap mot vederlag i andeler eller på annen måte, må det innhentes bekreftelse fra revisor om at transaksjonen oppfyller nærmere bestemte vilkår.

Selskapsloven § 3-20(3): Ved reduksjon av selskapskapitalen skal det innhentes bekreftelse fra revisor om at forholdet til kreditorene ikke er til hinder for ikraftsettingen av beslutningen om kapitalnedsettelse.

Selskapsloven § 3-25(3): Ved uttreden fra kommandittselskap, enten av komplementar eller kommandittist, gjelder begrensningene etter selskapsloven § 3-20. Dersom uttreden forutsetter nedsetting av kapital må det dermed innhentes bekreftelse fra revisor.

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) § 2-6(2): Dersom det er foretatt aksjeinnskudd med andre eiendeler enn penger, eller foretatt innskudd i form av særskilte rettigheter, skal det utarbeides en redegjørelse for dette som skal bekreftes av statsautorisert eller registrert revisor.

Aksjeloven § 2-8(2): Ved stiftelse av selskap skal det utarbeides åpningsbalanse som skal vedlegges stiftelsesdokumentet. Åpningsbalansen skal settes opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser, og bekreftes av en statsautorisert eller registrert revisor.

Aksjeloven § 2-18(2): Melding om stiftelse av foretaket til Foretaksregisteret og at selskapet har mottatt aksjeinnskuddene skal bekreftes av revisor.

Aksjeloven § 3-8: Visse avtaler mellom selskapet og en aksjeeier, en aksjeeiers morselskap, et styremedlem eller daglig leder, hvis selskapets ytelse har en virkelig verdi som utgjør over en tidel av aksjekapitalen, skal bekreftes av statsautorisert eller registrert revisor.

Aksjeloven § 4-24(4) og § 4-25(3): Dersom et selskapsmedlem trer ut av selskapet, må revisor bekrefte at selskapets aksjekapital er tilstrekkelig til å foreta oppgjøret.

Aksjeloven § 10-2(3): Ved kapitalforhøyelse som skjer gjennom aksjeinnskudd i annet enn penger, eller andre særlige tegningsvilkår, skal det utarbeides en redegjørelse i samsvar med asl. § 2-6.

Aksjeloven § 10-9(2): Melding om kapitalforhøyelse til Foretaksregisteret skal bekreftes av revisor.

Aksjeloven § 12-2(2): Ved nedsetting av aksjekapitalen skal revisor bekrefte at det etter nedsettingen vil være full dekning for selskapets bundne egenkapital.

Aksjeloven § 12-6 nr. 3: Melding om nedsetting skal sendes Foretaksregisteret, jf. asl. § 12-4. Med meldingen skal følge bekreftelse fra styret og selskapets revisor om at forholdet til selskapets kreditorer ikke er til hinder for at beslutningen om nedsetting av aksjekapitalen trer i kraft.

Aksjeloven § 13-6(1) nr. 7: Ved fusjon skal det utarbeides en fusjonsplan. Fusjonsplanen skal inneholde et utkast til åpningsbalanse for det overtakende selskapet. Åpningsbalansen skal settes opp i samsvar med gjeldende regnskapsregler. Registrert eller statsautorisert revisor skal avgi en erklæring om at balansen er gjort opp i samsvar med disse reglene.

Aksjeloven § 13-10(3): Styret i de fusjonerende selskaper skal utarbeide en redegjørelse for fusjonsplanen. Redegjørelsen skal oppfylle kravene i asl. § 2-6, og derfor være bekreftet av revisor.

Aksjeloven § 14-4(1): Styret i et selskap som skal fisjoneres må utarbeide en fisjonsplan. Planen skal inneholde opplysninger som angitt i asl. § 13-6 (fusjonsplan). Det skal dermed utarbeides en åpningsbalanse i selskapene som skal bekreftes av revisor.

Aksjeloven § 14-4(3): Styret skal utarbeide en redegjørelse for fisjonsplanen. Redegjørelsen skal oppfylle kravene i § 2-6, og derfor være bekreftet av revisor.

Aksjeloven § 14-3(3): Dersom det overdragende selskapet i en fisjon skal fortsette, må selskapet sørge for at revisor bekrefter at det etter fisjonen vil være full dekning for selskapets bundne egenkapital i samsvar med § 12-2.

Lov 17. juni 2005 nr. 102 om visse forhold vedrørende de politiske partiene § 21 (3): Partier har plikt til å sende inn årlig «innberetning». Denne må være godkjent av revisor.

Forskrift 13. desember 1969 nr. 1 (nr. 16) etter lov om merverdiavgift om gjennomføringen av avgiftsfritaket for tidsskrifter § 9: Krav til at melding om introduksjon av nytt merverdiavgiftsfritt tidsskrift eller endring i et tidsskrifts avgiftsmessige stilling undertegnes av revisor.

Forskrift 21. oktober 1982 nr. 3039 for produkttilskott til honning: krav til innlevering av oppgaver attestert fra statsautorisert revisor, fra de godkjente engrosledd over totalt mottatt tilskottsberettiget honning.

Forskrift 1. august 1983 nr. 2141 om oljerasjonering ved oljeforsyningskriser i fredstid: Diverse krav til revisorbekreftelse ved rasjonering.

Forskrift 17. februar 1989 nr. 96 om beregning og innkreving av eksportavgift pkt. 4: Krav til å sende Norsk eksportråd revisorbekreftet oppgave over salgsbeløp.

Forskrift 30. november 1993 nr 1440 om markedsregulering av norskprodusert egg §§ 9 og 16.

Forskrift 19. desember 1994 nr. 1188 om foredleravgift på formeringsvare av såvare, planter og plantedeler § 4(2): Krav til innlevering av oppgave over avgiftspliktig omsatt vare attestert av statsautorisert eller registrert revisor. Avgiften skal være til fremme av vekstforedling og er pålagt omsetning av såvarer, planter og plantedeler.

Forskrift 14. mars 1996 nr. 1477 om markedsregulering av norskprodusert kjøtt § 13: Markedsregulator (Norsk kjøtt) plikter å få alle bevilgningsoppgaver som, med unntak av administrasjonsgodtgjørelsen, skal være attestert av statsautorisert revisor.

Forskrift 7. november 1996 nr. 1015 om produksjonstilskudd til dagsaviser.

Forskrift 28. november 1996 nr. 1478 om markedsregulering av norskprodusert melk og melkeprodukter § 15: Krav til revisorattesterte oppgaver over samlet solgt volum innenfor de ulike varegrupper fra den enkelte leverandør for dekning av prisnedskriving for salg av melkeprodukter til visse spesialmarkeder.

Forskrift 20. desember 1996 nr. 1335 til lov om voksenopplæring vedrørende tilskudd, regnskap, revisjon og kontroll § 5-2: Særskilt attestasjon om beregningsgrunnlaget for offentlig tilskudd til studieforbund/fjernundervisningsinstitusjoner som driver voksenopplæring.

Forskrift 20. desember 1996 nr. 1343 om innkreving av omsetningsavgift og overproduksjonsavgift § 6 andre ledd: Avgiftspliktige etter forskriften § 4 skal sende inn «revisorbekreftet årsoppgave over hvor mye som er tatt imot av varer, samt trukket i avgift fra produsentene». Forskriften gjelder «mjølk, kjøtt, egg, fjørfekjøtt og pelsdyrskinn».

Forskrift 17. mars 1997 nr. 248 om tilskudd til samiske aviser § 5: Søknad om tilskudd skal inneholde revisorbekreftet oppgave over utgivelseshyppighet og antall sider produsert på norsk og samisk.

Forskrift 5. juni 1997 nr. 1557 om tilskot til produsentretta rådgjeving i grøntsektoren § 6: Regnskap for bruk av midler må være attestert av «uavhengig revisor eller av eit autorisert rekneskapskontor».

Forskrift 27. juni 1997 nr. 653 til lov om petroleumsvirksomhet § 74 krav om revisorbekreftelse av årsavregningen for tillatelsen.

Forskrift 12. oktober 1998 nr. 1440 om støtteordningen for fri scenekunst: krav om revisjon av regnskap ved tilskudd over 100 000 kroner.

Forskrift 11. desember 1998 nr. 1390 om beregning og innbetaling av produktavgift: Avgiftsgrunnlag og beregnet avgift bekreftes av revisor på terminoppgave.

Forskrift 11. desember 1998 nr. 1563 om tilskudd til kursvirksomhet for avløsere, landbruksvikarer, daglige ledere og tillitsvalgte i avløserlag § 7: «Tilskuddet utbetales av Statens landbruksforvaltning på grunnlag av innsendt regnskap revidert av registrert revisor.»

Forskrift 19. januar 1999 nr. 137 om tilskudd fra fond for lyd og bilde: krav om revisjon av regnskap ved tilskudd over 100 000 kroner.

Forskrift 29. januar 1999 nr. 187 om tilskudd fra norsk kulturfond: krav om revisjon av regnskap ved tilskudd over 100 000 kroner.

Forskrift 3. februar 1999 nr. 190 om tidligpensjon til jordbrukere § 16 (generell adgang til å stille vilkår om kontroll).

Forskrift 8. februar 1999 nr. 199 om tilskudd til informasjonsvirksomhet i politiske partier § 4-1: Søknad om tilskudd skal vedlegges oppgave be-

kreftet av Posten eller annet uavhengig distribusjonsselskap over antall distribuerte eksemplarer året før det året det søkes tilskudd til. Oppgaven skal undertegnes av revisor.

Forskrift 11. mars 1999 nr. 302 om økonomisk og teknisk rapportering, inntektsramme for nettvirksomheten og tariffer.

Forskrift 26. august 1999 nr. 965 om tilskott til mjølkeproduksjon § 14: Meieriselskaper skal hver måned sende oppgaver med prognose for inneværende måned og registrerte tall for foregående måned over kvantum med rett til tilskudd og tilskuddsbeløp og rapportert lokal foredling. Slik oppgave skal revideres og stadfestes av meieriselskapets revisor hvert halvår.

Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 16-40-8, jf. § 16-40-6: krav om revisorbekreftelse av visse fradragskrav.

Forskrift 20. desember 1999 nr. 1515 om film og videogram § 3-1 første ledd: Avgiftspliktige skal føre regnskap for avgiftspliktig fremvising eller omsetning som skal revideres av registrert eller statsautorisert revisor.

Forskrift 13. juli 2000 nr. 772 om tilskudd til pelsdyrfôrlag og andre tilvirkere av pelsdyrfôr § 5: Talloppgavene i søknad om tilskudd må være bekreftet av revisor.

Forskrift 6. april 2001 nr. 410 om forskningsavgift på landbruksprodukter § 8 andre ledd: Krav til innlevering av avgiftsoppgaver for enhver som bruker norskproduserte og importerte landbruksprodukter til ervervsmessig bearbeiding eller fremstilling av nærings- og nytelsesmidler og fôrkorn til husdyr, attestert av den avgiftspliktiges revisor.

Forskrift 7. september 2001 nr. 1108 om tilskudd til lokalkringkastingsformål § 4-1: Krav om revisjon av regnskap ved tilskudd over 100 000 kroner.

Forskrift 1. juli 2002 nr. 778 om tilskudd til fruktlager og godkjenning av omsetningsledd § 4 pkt. 5: årsoppgave over mottatte produkter kan kreves revisorbekreftet.

Forskrift 9. juli 2002 nr. 1116 om retningslinjer ved forvaltningen av kompensasjonsordningen § 6-2: Søknad om kompensasjon må vedlegges «særrapport» fra statsautorisert eller registrert revisor. Kompensasjonsordningen gjelder for frivillige organisasjoners merkostnader som følge av merverdiavgiftsreformen 2001.

Forskrift 30. juni 2003 nr. 876 om strukturavgift og strukturfond for kapasitetstilpasning av fiskeflåten: Avgiftsgrunnlag og beregnet avgift bekreftes av revisor på terminoppgave.

Forskrift 22. oktober 2003 nr. 1256 om tilskudd til minoritetsspråklige publikasjoner.

Forskrift 28. januar 2004 nr. 221 om avgifter og gebyr i matforvaltningen §§ 9 og 11: Avgiftsoppgaver må bekreftes av revisor. Bestemmelsene gjelder henholdsvis for matproduksjonsavgift pålagt importører av næringsmidler, og for fôr til dyr som ikke inngår i matproduksjon pålagt importører og produsenter av slikt fôr.

Forskrift 8. juli 2004 nr. 1122 om prisnedskrivingstilskudd, matkorntilskudd og prisutjevningsbeløp på kraftfôr under markedsordningen for korn § 7: Det kan kreves revisorattestasjon ifm. tilskudd.

Forskrift 20. desember 2004 nr. 1899 om kontrollavgift i fiskeflåten: Avgiftsgrunnlag og beregnet avgift bekreftes av revisor på terminoppgave.

Forskrift 22. desember 2004 nr. 1798 om tillatelse til akvakultur for laks, ørret og regnbueørret § 9a og 18.

Forskrift 23. desember 2004 nr. 1812 om tilskudd til håndtering av kadaver i hele landet og utrangerte verpehøns i Nordland, Troms og Finnmark § 7: Søknad om tilskudd skal være attestert av statsautorisert eller registrert revisor.

Forskrift 13. oktober 2006 nr. 1158 til lov om folkehøyskoler § 11: Krav til stadfesting av elevtallet av skolens revisor.

Forskrift 8. november 2006 nr. 1227 om tilskot til avløysing § 14 (generell adgang til å stille vilkår om kontroll).

Forskrift 20. november 2006 nr. 1267 om kompensasjon for portoutgifter i avisene.

Forskrift 18. desember 2006 nr. 1496 om tilskudd til veterinærreiser.

Forskrift 19. desember 2006 nr. 1503 om budsjett, rekneskap, kontroll og revisjon for skolar med rett til statstilskot etter privatskolelova (økonomiforskrift til privatskolelova) § 17: Krav til stadfesting av elevtallet og om det er foretatt disposisjoner i forhold til investeringsfond av skolens revisor.

Forskrift 3. januar 2007 nr. 3 om reisegaranti og stiftelsen Reisegarantifondet § 11: Garantipliktige skal sende egenerklæring om budsjettert omsetning vedlagt revisorbekreftede «regnskapstall for foregående år for de tre måneder som nevnt i § 5».

Forskrift 29. juni 2007 nr. 832 om prisutjevningsordningen for melk § 9: Statens landbruksforvaltning kan kreve at meieriselskapenes månedlige oppgaver over solgt kvantum melkeprodukter m.v. skal bekreftes hvert halvår av statsautorisert eller registrert revisor.

Forskrift 8. august 2007 nr. 979 om tilskudd til audiovisuelle produksjoner § 5-4: Revisorbekreftet regnskapsoversikt over påløpte kostnader sammenholdt med godkjent kalkyle og prosjektets sluttkostnadsestimat.

Forskrift 22. oktober 2007 nr 1167 om tilskot til landbruksvikarverksemd § 6 (generell adgang til å stille vilkår om kontroll).

Forskrift 23. november 2007 nr. 1283 om tilskudd til produksjonsselskaper § 9. Revisorbekreftet sluttregnskap skal leveres.

Forskrift 29. november 2007 nr. 1346 om tilskudd til frivillige barne- og ungdomsorganisasjoner § 31. Organisasjon som mottar grunnstøtte skal ha godkjent revisor.

Forskrift 13. april 2008 nr. 368 om insemineringstilskudd § 8. Ved søknad skal regnskap og oppgaver være attestert av statsautorisert revisor.

Rundskriv F-003-99 vilkår for tilskudd til voksenopplæring i studieforbund, pkt. 2.1.1: Krav til revisorbekreftelse av årlig statistikkskjema (ST- og SM-skjema).

Rundskriv F-06/06 Retningslinjer for revisorattestasjon av årsregnskap for ikke-kommunale barnehager.

Rundskriv Q-1/07 Retningslinjer for statstilskudd til krisesentre og voldtektssentre i 2007: Søknad om midler må vedlegges revidert regnskap.

Rundskriv Q-17/07 Retningslinjer for tilskudd til frivillige organisasjoner på familie-, kvinne- og likestillingsområdet i 2007: Bekreftelse av organisasjonens antall betalende medlemmer.

Rundskriv Q-22/07 Retningslinjer for statstilskudd til incestsentre i 2007: Søknad om midler må vedlegges revidert regnskap.

Særavtale om midler til opplærings- og utviklingstiltak for tillitsvalgte.

Tilskudd til utviklingstiltak og tilskudd til næringstiltak i fiskeriene, Tilskudd til informasjon om ressursforvaltning: Støtte til private krever revisorbekreftet prosjektregnskap.

Vedlegg 2

Utdrag fra internasjonalt regelverk

Den danske lovteksten

Endring i den danske årsregnskapsloven 21. mars 2006 L 50.

Kapitel 17
Revision m.v.
§ 135. En virksomhed, der har pligt til at udarbejde årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, skal lade sin årsrapport revidere af en eller flere revisorer, jf. dog 2. pkt. En virksomhed, som er omfattet af regnskabsklasse B, jf. § 7, stk. 1, nr. 2, kan undlade at lade årsrapporten revidere, hvis virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser, jf. dog stk. 2 og 3:

1. En balancesum på 1,5 mio. kr.,
2. en nettoomsætning på 3 mio. kr. og
3. et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

Stk. 2. Undtagelsen i stk. 1, 2. pkt., gælder ikke for erhvervsdrivende fonde, jf. § 3, stk. 1, nr. 3, idet disse har pligt til at lade årsrapporten revidere uanset størrelse.

Stk. 3. Undtagelsen i stk. 1, 2. pkt., gælder ikke for virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse.

Stk. 4. Ved beregningen af størrelserne i stk. 1, 2. pkt., finder § 7, stk. 3, anvendelse.

Stk. 5. Revisionspligten efter stk. 1, 1. pkt., omfatter ikke de supplerende beretninger, som indgår i årsrapporten, jf. § 2, stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte krav om revision af supplerende beretninger, som indgår i årsrapporten for alle eller nogle af de virksomheder, som er omfattet af regnskabsklasse C og D.

Stk. 6. Undtagelsen i stk. 1, 2. pkt., kan ikke anvendes af en virksomhed, når virksomheden eller dens eneejer accepterer et bødeforelæg eller som led i en straffesag dømmes for overtrædelse af selskabslovgivningen, regnskabslovgivningen eller skatte- og afgiftslovgivningen. I disse tilfælde skal virksomhedens årsrapport for det følgende regnskabsår revideres. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan forlænge den periode, hvor virksomhedens årsrapporter skal revideres, med op til 2 regnskabsår.

Stk. 7. Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved gennemgang af årsrapporten i henhold til § 159 konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen, kan styrelsen beslutte, at undtagelsen i stk. 1, 2. pkt., ikke kan anvendes af virksomheden for det følgende regnskabsår. Virksomhedens årsrapport for dette regnskabsår skal i sådanne tilfælde revideres.

Definisjonen av hvilke foretak som inngår i regnskapsklasse B (små foretak) lyder:

Stk. 2. Ved afgørelsen af, hvilken regnskabsklasse en virksomhed skal følge, anvendes følgende størrelsesgrænser:

1. Små virksomheder:
   Virksomheder, som i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser:
   a) En balancesum på 29 mio. kr.,
   b) en nettoomsætning på 58 mio. kr. og
   c) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50.

Den finske lovteksten

Revisionslag 13.4.2007/459

4 § Revisionsskyldighet
Sammanslutningar och stiftelser skall välja revisorer och låta förrätta revision enligt vad som föreskrivs i denna lag och någon annanstans i lag.

Om inte annat föreskrivs någon annanstans i lag behöver en revisor inte väljas i en sammanslutning där både under den avslutade räkenskapsperioden och den som omedelbart föregår denna högst ett av följande villkor har uppfyllts:

1. balansomslutningen överstiger 100 000 euro,
2. omsättningen eller motsvarande avkastning överstiger 200 000 euro, eller
3. antalet anställda överstiger i medeltal tre.

En revisor skall dock alltid väljas i en sammanslutning vars huvudsakliga bransch är ägande och hantering av värdepapper och vilken utövar ett sådant betydande inflytande över den driftsmässiga och finansiella styrningen av en annan bokföringsskyldig som avses i 1 kap. 8 § i bokföringslagen.

Om en sammanslutning inte enligt 1 eller 2 mom. är skyldig att välja en revisor, kan i bolagsordningen, bolagsavtalet eller stadgarna bestämmas om revision samt om val av flera revisorer.

Om endast en revisor valts för en sammanslutning och revisorn inte är en revisionssammanslutning som avses i 33 eller 34 §, skall åtminstone en revisorssuppleant väljas. Vad som i denna eller någon annan lag föreskrivs om revisorer skall på motsvarande sätt tillämpas på revisorssuppleanter.

Om beslut om fastställelse av bokslut fattas vid sammanslutningens eller stiftelsens organs sammanträde, skall bokslutet och verksamhetsberättelsen lämnas till revisorn senast en månad före detta sammanträde.

Aktiebolagslag 21.7.2006/624

5 § Minoritetens rätt att kräva en revisor
I ett bolag där någon revisor enligt lag eller bolagsordningen inte behöver väljas, skall bolagsstämman välja en revisor, om aktieägare med minst en tiondel av samtliga aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädda aktierna kräver det på den ordinarie bolagsstämman eller på den bolagsstämma där ärendet enligt stämmokallelsen skall behandlas. Väljer bolagsstämman inte en revisor, förordnar länsstyrelsen en revisor i den ordning som föreskrivs i 9 § 1 och 4 mom. i revisionslagen, om en aktieägare inom en månad efter bolagsstämman ansöker om ett förordnande.

6 § Särskild skyldighet att välja en CGR-revisor
I ett publikt aktiebolag skall minst en av de revisorer som bolagsstämman väljer vara en CGR-revisor eller en CGR-sammanslutning.

Forslaget til svensk lovtekst

Den foreslåtte hovedregelen for aksjeselskaper i SOU 2008:32

«9 kap.
1 §
Ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om
1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:
a) medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
b) bolagets redovisade balans-omslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,
c) bolagets redovisade netto-
omsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,
2. bolagets aktier, tecknings-optioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reg-lerad marknad eller en mot-svarande marknad utanför Euro-peiska ekonomiska samarbetsområdet,
3. bolaget har a) tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
b) tillstånd att bedriva rörelse eller verksamhet enligt 2 kap., 13 kap. eller 19 kap. lagen (2007:1528) om värdepappers-marknaden,
c) tillstånd att ge ut elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar,
d) tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder, eller
e) registrerats att bedriva inlåningsverksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverk-samhet.
4. bolagsordningen innehåller föreskrift om att bolaget ska ha revision,
5. bolaget enligt beslut av bolagsstämman med stöd av 9 kap. 8 § första stycket ska ha revision, eller
6. bolaget efter förslag av aktieägare i fall som avses i 9 kap. 9 a § första stycket andra meningen ska ha revision.
Vad som sägs i första stycket 1 gäller även för moderbolag i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av de villkor som anges där.
Vid tillämpningen av andra stycket ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Det-samma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncern-företag, liksom förändring av internvinst.
I försäkringsrörelselagen (1982:713) finns bestämmelser om skyldighet för försäkringsaktiebolag att ha revisor.»

Det foreslåtte minoritetsvernet

9 a §
I ett bolag som saknar revisor kan en aktieägare föreslå att länsstyrelsen ska utse en revisor för revision av bolaget. Har aktieägaren föreslagit

viss person eller visst revisionsbolag till revisor, får styrelsen besluta i enlighet med förslaget, om sär-skilda skäl inte talar emot det.

Bestämmelserna i 9 § andra och tredje styckena tillämpas på förslaget.

Den britiske lovteksten

Lovteksten nedenfor er fra Companies Act 2006, som for det vesentlige vil gjelde for regnskapsår som begynner etter 6. april 2008.

475 Requirement for audited accounts

1. A company's annual accounts for a financial year must be audited in accordance with this Part unless the company–
   a) is exempt from audit under– section 477 (small companies), or section 480 (dormant companies); or
   b) is exempt from the requirements of this Part under section 482 (nonprofit- making companies subject to public sector audit).
2. A company is not entitled to any such exemption unless its balance sheet contains a statement by the directors to that effect. Companies Act 2006 (c. 46)

Part 16 – Audit

Chapter 1 – Requirement for audited accounts

232

(3) A company is not entitled to exemption under any of the provisions mentioned

in subsection (1)(a) unless its balance sheet contains a statement by the

directors to the effect that–

(a) the members have not required the company to obtain an audit of its

accounts for the year in question in accordance with section 476, and

(b) the directors acknowledge their responsibilities for complying with the

requirements of this Act with respect to accounting records and the

preparation of accounts.

(4) The statement required by subsection (2) or (3) must appear on the balance

sheet above the signature required by section 414.

476 Right of members to require audit

1. The members of a company that would otherwise be entitled to exemption from audit under any of the provisions mentioned in section 475(1)(a) may by notice under this section require it to obtain an audit of its accounts for a financial year.
2. The notice must be given by
   a) members representing not less in total than 10% in nominal value of the company's issued share capital, or any class of it, or
   b) if the company does not have a share capital, not less than 10% in number of the members of the company.
3. The notice may not be given before the financial year to which it relates and must be given not later than one month before the end of that year. Exemption from audit: small companies

477 Small companies: conditions for exemption from audit

1. A company that meets the following conditions in respect of a financial year is exempt from the requirements of this Act relating to the audit of accounts for that year.
2. The conditions are
   a) that the company qualifies as a small company in relation to that year,
   b) that its turnover in that year is not more than £5.6 million, and
   c) that its balance sheet total for that year is not more than £2.8 million.
3. For a period which is a company's financial year but not in fact a year the maximum figure for turnover shall be proportionately adjusted.
4. For the purposes of this section–
   a) whether a company qualifies as a small company shall be determined
   b) in accordance with section 382(1) to (6), and
   c) «balance sheet total» has the same meaning as in that section.

(5) This section has effect subject to – section 475(2) and (3) (requirements as to statements to be contained in balance sheet), section 476 (right of members to require audit), section 478 (companies excluded from small companies exemption), and Companies Act 2006 (c. 46)

Part 16 – Audit
Chapter 1 – Requirement for audited accounts 233 section 479 (availability of small companies exemption in case of group company).

478 Companies excluded from small companies exemption

A company is not entitled to the exemption conferred by section 477 (small

companies) if it was at any time within the financial year in question–

a) a public company,
b) a company that
   i. is an authorised insurance company, a banking company, an emoney issuer, an ISD investment firm or a UCITS management company, or
   ii. carries on insurance market activity, or
c) a special register body as defined in section 117(1) of the Trade Union and Labour Relations (Consolidation) Act 1992 (c. 52) or an employers' association as defined in section 122 of that Act or Article 4 of the Industrial Relations (Northern Ireland) Order 1992 (S.I. 1992/807 (N.I. 5)).

EU-direktiv 78/660/EØF (Fjerde selskapsdirektiv i konsolidert versjon etter endringer i direktiv 2006/46/EF)

Article 11
The Member States may permit companies which on their balance sheet dates do not exceed the limits of two of the three following criteria:

– balance sheet total: EUR 4 400 000 ,
– net turnover: EUR 8 800 000 ,
– average number of employees during the financial year: 50 to draw up abridged balance sheets showing only those items preceded by letters and roman numerals in Articles 9 and 10, disclosing separately the information required in brackets in D (II) under 'Assets' and C under 'Liabilities' in Article 9 and in D (II) in Article 10, but in total for each. Member States may waive the application of Article 15 (3) (a) and (4) to the abridged balance sheet. In the case of those Member States which have not adopted the euro, the amount in national currency equivalent to the amounts specified in the first paragraph shall be that obtained by applying the exchange rate published in the Official Journal of the European Union on the date of the entry into force of any Directive setting those amounts.

Article 51

1. The annual accounts of companies shall be audited by one or more persons approved by Member States to carry out statutory audits on the basis of the Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents. The statutory auditors shall also express an opinion concerning the consistency or otherwise of the annual report with the annual accounts for the same financial year.
2. The Member States may relieve the companies referred to in Article 11 from the obligation imposed by paragraph 1. Article 12 shall apply.
3. Where the exemption provided for in paragraph 2 is granted the Member States shall introduce appropriate sanctions into their laws for cases in which the annual accounts or the annual reports of such companies are not drawn up in accordance with the requirements of this Directive.

Norges offentlige utredninger 2007 og 2008

Statsministeren:

Arbeids- og inkluderingsdepartementet:
Om grunnlaget for inntektsoppgjørene 2007. NOU 2007: 3.
Ny uførestønad og ny alderspensjon til uføre. NOU 2007: 4.
Om grunnlaget for innteksoppgjørene 2008. NOU 2008: 10.
Yrkessykdommer. NOU 2008: 11.

Barne- og likestillingsdepartementet:
Kvinner og homofile i trossamfunn. NOU 2008: 1.
Kjønn og lønn. NOU 2008: 6.
Med barnet i fokus. NOU 2008: 9.

Finansdepartementet:
Meglerprovisjon i forsikring. NOU 2007: 1.
En vurdering av særavgiftene. NOU 2007: 8.
Om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering. NOU 2007: 10.
Individuell pensjon. NOU 2007: 17.
Kulturmomsutvalget. NOU 2008: 7.
Revisjonsplikten for små foretak. NOU 2008: 12.

Fiskeri- og kystdepartementet:
Retten til fiske i havet utenfor Finnmark. NOU 2008: 5.

Fornyings- og administrasjonsdepartementet:
Offentlig innkreving. NOU 2007: 12.

Forsvarsdepartementet:
Et styrket forsvar. NOU 2007: 15.

Helse- og omsorgsdepartementet:
Fordeling av inntekter mellom regionale helseforetak. NOU 2008: 2.

Justis- og politidepartementet:
Lovtiltak mot datakriminalitet. NOU 2007: 2.
Frarådningsplikt i kredittkjøp. NOU 2007: 5.
Fritz Moen og norsk strafferettspleie. NOU 2007: 7.
Rosenborgsaken. NOU 2007: 9.
Den nye sameretten. NOU 2007: 13.
Samisk naturbruk og rettssituasjon fra Hedmark til Troms. NOU 2007: 14.
Ny skiftelovgivning. NOU 2007: 16.
Fra ord til handling. NOU 2008: 4.
Bourbon Dolphins forlis den 12. april 2007. NOU 2008: 8.

Kommunal- og regionaldepartementet:

Kultur- og kirkedepartementet:

Kunnskapsdepartementet:
Formål for framtida. NOU 2007: 6.
Studieforbund – læring for livet. NOU 2007: 11.
Sett under ett. NOU 2008: 3.

Landbruks- og matdepartementet:

Miljøverndepartementet:

Nærings- og handelsdepartementet:

Olje- og energidepartementet:

Samferdselsdepartementet:

Utenriksdepartementet:

Offentlige publikasjoner

Opplysninger om abonnement, løssalg
og pris får man hos:
Akademika AS
Avdeling for offentlige publikasjoner
Postboks 84 Blindern, 0314 Oslo
E-post: offpubl@akademika.no
Telefon: 22 18 81 00
Faks: 22 18 81 01
Grønt nummer: 800 80 960

Publikasjonen er også tilgjengelig på
www.regjeringen.no

MILJØMERKET
TRYKKSAK FRA 07 OSLO - 241 344